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

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2025-27388183-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 5 de Agosto de 2025

Referencia: "CARREFOUR ARGENTINA S.A." - 2360-0043948/03

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2360-0043948, del año 2003, caratulado "CARREFOUR ARGENTINA S.A.".

Y RESULTANDO: Que, a fojas 712, se elevan las actuaciones a este Tribunal, con motivo de los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Horacio Daniel García Prieto, en carácter de apoderado de la firma "CARREFOUR ARGENTINA S.A." (a fojas 460/488) y de los Sres. Daniel Bernard, Joël Sauvese (a fojas 511/517) y Phillippe Jarry (a fojas 489/496; ver foja 1 del Alcance N°1, agregado a fojas 683) y por los Sres. Frederic Philippe (a fojas 497/503) y Daniel Oscar Fernández (a fojas 504/510), por sus propios derechos, con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Resolución de Cierre del Procedimiento Determinativo y Sumarial N° 283/04, dictada por la Subdirección de Coordinación Operativa Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (a fojas 390/402).

Mediante el citado acto, la Autoridad de Aplicación determinó las obligaciones fiscales de la firma apelante, en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el ejercicio de la actividad de "*Venta al por menor en hipermercados con predominio de productos alimentarios y bebidas*", durante el período fiscal 2002 (mayo a diciembre), estableciendo diferencias a favor del Fisco en un monto total que asciende a la suma de pesos diez millones ciento tres mil novecientos diecinueve con cuarenta y nueve centavos ($ 10.103.919,49). Asimismo, aplicó a aquélla una multa equivalente al diez por ciento (10%) de los montos omitidos (Conf. Art. 52 del Código Fiscal T.O. 1999). Y, finalmente, declaró responsables solidarios e ilimitados, junto con la firma de autos, a los Sres. Philippe

Jarry, Daniel Bernard, Joel Philippe Raoul Saveuse, Frederic Philippe y Daniel Oscar Fernández (Conf. Arts. 17, 20 y 54 del citado código).

A fojas 745, se deja constancia de que la causa fue adjudicada a la Vocalía de 3ra. Nominación, entendiendo en la misma la Sala I de este Tribunal. Asimismo, se ordena su impulso.

A fojas 799, subsanadas las deficiencias formales de los recursos incoados, se ordena su traslado a la Representación Fiscal, para que en el término de 15 (quince) días conteste los agravios, y en su caso, oponga excepciones, obrando a fojas 801/807 el pertinente escrito de réplica.

A fojas 811, se provee la prueba acompañada y ofrecida por la apelante y se dictan autos para sentencia.

A fojas 855, mediante sentencia interlocutoria registrada bajo el Nº 1334 (a fojas 855/856), se resuelve hacer lugar a la excepción de litispendencia opuesta por la apelante y, en consecuencia, suspender el trámite de las actuaciones hasta tanto la CSJBA dicte sentencia en la causa “INC S.A. (ex Carrefour Argentina S.A) c/ provincia de Buenos Aires s/ inconstitucionalidad art. 36 ley 13.003 (Causa I 3230)”.

A fojas 885, se deja constancia de que, conforme lo dispuesto mediante el Acuerdo Extraordinario N° 84/17, los presentes actuados fueron readjudicados a la Vocalía de la 9na. Nominación, a cargo de la Cra. CPN Silvia Ester Hardoy, entendiendo en los mismos la Sala III de este Tribunal.

A fojas 891, atento la renuncia de las Vocales integrantes de la Sala III para acogerse a los beneficios jubilatorios, se hace saber a las partes que la instrucción de la causa quedó a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi (Conf. Acuerdo Extraordinario N° 87/17).

A fojas 911, habiéndose oficiado a la SCJBA y agregándose como respuesta la Sentencia recaída en autos “INC S.A. (ex Carrefour Argentina S.A) c/ provincia de Buenos Aires s/ inconstitucionalidad art. 36 ley 13.003 (Causa I 3230)”, se reanuda el trámite de las actuaciones.

A fojas 915, en uso de las facultades conferidas por el Decreto Ley Nº 7603/70 (Arts. I5 y 20 Inc. “a” Apart. 3), como medida para mejor proveer, se resuelve requerir: a) a la REPRESENTACIÓN FISCAL que, en el plazo de veinte (20) días, tenga a bien informar si, por el período fiscal determinado y los conceptos ajustados en el marco de las presentes actuaciones, la contribuyente ha regularizado sus obligaciones fiscales, indicando, en su caso, bajo que normativa y régimen lo ha hecho; b) a la FIRMA APELANTE que, en el plazo de veinte (20) días, tenga a bien informar el

estado procesal de las acciones contencioso administrativa articuladas contra las denominadas Cédulas de Intimación recibidas y vinculadas a los anticipos 5/2002 (fs. 537), 6/2002 (fs. 569), 8/2002, 9/2002 y 10/2002 (fs. 585), 11/2002 (fs. 605) y 12/2002 (fs. 621).

A fojas 923 y con las constancias acompañadas por la Representación Fiscal (920/922), se da por cumplida la medida para mejor proveer ordenada en el inc. a) de la providencia de foja 915. Asimismo, se hace saber que la Sala ha quedado finalmente integrada junto al Cr. Rodolfo Crespi con el Dr. Angel C.Carballal y el Dr. Miguel H. E. Oroz en carácter de conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). Se reanuda el llamado de autos para sentencia

Y CONSIDERANDO: I.- Que los apelantes expresan los siguientes puntos de agravios.

1.- Recurso incoado por el Dr. Horacio Daniel García Prieto, en carácter apoderado de la firma "CARREFOUR ARGENTINA S.A.": **a.-** Nulidad: mediante el presente acápite, luego de efectuar un resumen de los antecedentes del caso, la apelante señala que el Fisco provincial, a través de varias "Cédulas de Intimación", determinó el supuesto impuesto adeudado, intimándola a ingresar el 30% de incremento alicuotario previsto por la Ley Nº 12.576, atalaya desde la cual afirma que aquél determinó la misma deuda en dos oportunidades, solicitando así se declare la nulidad de las actuaciones.

Destaca que estas cédulas fueron emitidas con carácter previo al dictado de la Resolución de Inicio del Procedimiento Determinativo y sostiene, por lo demás, que de continuar con los procedimientos se vulneraría su derecho de propiedad y de defensa en juicio.

b.- Litispendencia: subsidiariamente, interpone excepción de litispendencia, solicitando se suspenda el trámite de las actuaciones, hasta tanto sean resueltas con carácter firme las causas originadas en la impugnación de las citadas "Cédulas de Intimación".

A su vez, peticiona asimismo que se suspenda el trámite de las presentes actuaciones hasta tanto se dicte sentencia en los autos caratulados "INC S.A. (ex Carrefour Argentina S.A.) c/ PROVINCIA DE BUENOS AIRES s/ inconstitucionalidad Art. 36 Ley 13.003 (CAUSA I 3230)", que se encuentran tramitando ante la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, por la interposición de la demanda declarativa de inconstitucionalidad en relación al incremento alicuotario previsto por el Art. 36 de la Ley N.º 12.727, y cuya aplicación quiere extenderse al período fiscal 2002.

Considera, en este último sentido, que se han configurado los presupuestos procesales previstos para la procedencia de la excepción de litispendencia, y que, ante la imposibilidad de este Cuerpo de declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, existe –como lógica consecuencia– la posibilidad de que este órgano jurisdiccional y la Suprema Corte de Justicia dicten sentencias contradictorias. Cita jurisprudencia en aval de su postura.

c.- Improcedencia del ajuste: en relación con la controversia de fondo, sostiene que, para el ejercicio 2002, aplicó las alícuotas fijadas por la Ley Nº 12.879 (Ley Impositiva 2002), sin el incremento dispuesto por la Ley N° 12.727, ya que aplicaba exclusivamente para el año 2001 y que la Dirección Provincial de Rentas rechaza este criterio sin realizar una consideración adecuada de sus fundamentos.

Afirma en este sentido, que el aumento del 30% en la alícuota aplicable se enmarca en un proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre los Ingresos Brutos al cual se comprometió la Provincia de Buenos Aires cuando firmó con el Gobierno Nacional el "*Acuerdo para el Crecimiento, el Mejoramiento de la Competitividad de la Economía, la Preservación del Crédito Público y el Equilibrio Fiscal*".

Alega que, si bien no discute la facultad que tiene la Dirección Técnica Tributaria respecto de la interpretación de las normas fiscales, la misma debe ser siempre ejercida dentro del marco legal pertinente, sin que se pueda desnaturalizarse el sentido o alcance de las normas implicadas, tal como lo ha hecho aquélla a través de los dictámenes citados en la resolución atacada.

Destaca que, en julio de 2001, se publicó en el Boletín Oficial la Ley Nº 12.727, por la cual se declaró a la Provincia en emergencia administrativa, económica y financiera; y que mediante los Arts. 36 y 37 de la citada ley, se dispuso un incremento del 30% de las alícuotas previstas en los incisos a), b) y d) de los Arts. 11 y 12 de la Ley Nº 12.576 (Ley impositiva año 2001). Y señala que, en cumplimiento de la ley, la firma ingresó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al año 2001 computando el incremento del 30%, atento que las actividades que desarrolla se encontraban comprendidas en la disposición.

Agrega que, como no se sancionó en tiempo la Ley Impositiva para el año 2002, conforme lo dispone el último párrafo del Inc. 2 del Art. 103 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires, continuó aplicando las alícuotas previstas en la ley N° 12.576 con más el incremento dispuesto por la ley N° 12.727.

Así, indica, durante el período anterior a la sanción de la ley impositiva del año 2002, si bien consideró inaplicable el incremento de la alícuota del 30%, enfrentó la situación de inseguridad tomando la conducta de mayor precaución, consistente en

ingresar los anticipos mensuales computando el citado adicional.

Aduce que, sin embargo, una vez sancionada la Ley N° 12.879 (Ley Impositiva año 2002), que estableció alícuotas aplicables del 3%, 3,4%, 3,5% y 6%, ajustó su conducta a la misma. Por este motivo, entiende que la pretensión del Fisco de que la responsable tribute el impuesto mediante la aplicación de una alícuota que no es la que dispone la ley mencionada, carece de todo sustento legal.

Alega que la firma ingresó el anticipo del mes de mayo conforme las alícuotas previstas en la ley y, además, presentó declaraciones juradas rectificativas respecto de los meses enero a abril para exteriorizar lo pagado en demasía en esos meses y computarlo como saldo a favor en los siguientes anticipos.

En este sentido, considera que, como la Ley Nº 12.879 (Ley Impositiva 2002) no hizo referencia alguna a la emergencia declarada por la ley Nº 12.727, su Art. 36 no debería aplicarse para el ejercicio 2002.

A mayor abundamiento, resalta particularmente que, en el capítulo I del Informe Nº 116/02 de la DTT, la propia Autoridad de Aplicación reconoce que "...*la ley 12.879, impositiva para el año 2002 (B.O. 20 al 22 de mayo de 2002) no contiene norma alguna que venga a reproducir el aumento establecido...*" por el Art. 36 de la Ley Nº 12.727. Por ello, considera que se ha reconocido en forma expresa que la Ley Impositiva para el año 2002 no estableció el incremento alicuotario del 30 %.

Reitera, por lo demás, que si bien no desconoce las facultades de la Dirección Técnica Tributaria para interpretar las normas, no puede apartarse de lo dispuesto en forma expresa por la Ley N° 12.727.

Prosigue manifestando que su interpretación de las normas fue convalidada por el Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires en la exposición de motivos de la mencionada ley. En esta, el Gobernador y el Ministro de Economía indicaron que, para el ejercicio y hasta la fecha en que se produzca la sanción del proyecto, el nivel de imposición de los tributos provinciales quedó regulado por las prescripciones contenidas en la Ley Impositiva para el año 2001 N° 12.576 (títulos I a V), en razón de la prórroga automática contemplada en el Inc. 2 del Art. 103 de la Constitución Provincial. Alega que el mismo Poder Ejecutivo entiende que no se encontraba vigente para el ejercicio 2002, lo dispuesto por el Art. 36 de la Ley Nº 12.727.

En otro orden, sostiene que en enero de 2003 se aprobó la Ley Nº 13.003 (Ley Impositiva para el año 2003), la cual, en su Art. 36 dispuso dejar sin efecto lo establecido por el Art. 36 de la Ley Nº 12.727 exclusivamente para el ejercicio de determinadas actividades (Códigos NAIIB 521110 y 521120).

Entiende que, si la Ley N° 12.879 (Ley Impositiva del año 2002), al derogar la Ley Nº 12.576, nada dispuso sobre la subsistencia del incremento de alícuotas dispuesto por Ley N° 12.727, mal puede interpretarse que dicho incremento haya conservado su vigencia, puesto que, ésta interpretación, vulneraría los principios más básicos del derecho tributario (entre ellos, el de legalidad formal y prohibición de interpretaciones analógicas que extiendan el ámbito de la tributación), y también la técnica legislativa empleada en las mismas leyes impositivas.

Afirma asimismo que la supuesta suspensión del incremento de alícuotas para determinadas actividades, a partir del 1 de enero de 2003, fue un vano intento de convalidar la interpretación propuesta en el Informe Nº 116/2002 y subsanar la ausencia de toda previsión en la Ley Nº 12.879.

Al respecto, indica que las leyes dictadas por el legislador deben ser autosuficientes o, en su defecto, requerir un mínimo de reglamentación ejecutiva y que la publicación y entrada en vigencia de la mencionada ley, en el año 2003, pretendió aplicar para el año 2002 un aumento de alícuotas que no se encontraba vigente durante este último ejercicio, lo cual asimila a la creación de un tributo provincial que, además de tener efecto retroactivo, está en pugna con el Régimen de Coparticipación Federal, porque alcanzó materia gravada por el Impuesto a las Ganancias.

A su vez, sostiene que existe una violación a la prohibición constitucional impuesta respecto de la modificación unilateral del Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos (Art. 75 Inc. 2 de la Constitución Nacional). En este sentido, señala que con la sanción del citado Art. 36 se modificó unilateralmente el régimen mencionado, ejerciendo la Provincia su poder tributario de una forma no conforme con los compromisos asumidos (en particular, a lo dispuesto por el Art. 9: *“La adhesión de cada provincia se efectuará mediante una ley que disponga (…) b) Que se obliga a no aplicar (…) gravámenes locales análogos a los nacionales distribuidos por esta ley. En cumplimiento de esta obligación no se gravarán por vía de impuestos, tasas, contribuciones u otros tributos, cualquiera fuere su característica o denominación, las materias imponibles sujetas a los impuestos nacionales distribuidos”.*

d.- Errónea liquidación: en este punto destaca que la Dirección Provincial de Rentas inició el procedimiento determinativo respecto de una sola de las actividades desarrolladas (Venta al por menor en hipermercados con predominio de productos alimentarios y bebidas), pero calculó el incremento del 30% sobre la totalidad de las actividades que desarrolla (Conforme Declaraciones Juradas CM 03, obrantes a fojas 78/97).

Alega que las diferencias de montos son sustanciales ya que, si se hubiese tenido

en cuenta exclusivamente la base imponible declarada para la actividad de “Venta al por menor en Hipermercados”, la supuesta diferencia adeudada al Fisco provincial sería de $ 6.673.273,9 (aproximadamente $ 4.000.000 menos que la reclamada).

Indica que el Fisco no analizó correctamente el agravio expresado ya que, de haberlo hecho, hubiera inferido que determinó el impuesto por el ejercicio de actividades que no fueron incluidas en la vista.

Además, señala que, en lo relativo a la actividad de “Venta al por menor de combustible para vehículos y motocicletas”, la aplicación de la sobretasa del 30% es contraria a la Ley N° 23.966. Ello, por cuanto de aplicarse el adicional, debería haber tributado la alícuota del 4,42%, que excede el límite de 3,5% dispuesto por el régimen establecido por la citada ley, que la provincia de Buenos Aires se comprometió a respetar (mediante Ley Nº 11.244).

e.- Improcedencia de la multa aplicada. Ausencia de los elementos subjetivo y objetivo: finalmente, mediante el presente acápite, alega que no omitió impuesto alguno, ni dejó de cumplir con sus deberes formales.

Explica al respecto que de modo alguno se ha configurado el elemento material u objetivo de la infracción imputada (omisión impositiva), puesto que, como considera se ha demostrado, no correspondía la tributación del incremento alicuotario durante el período determinado.

A su vez, advierte que –a todo evento– tampoco se ha configurado el elemento subjetivo de aquella, ya que no puede reprocharse la conducta imputada a título de dolo o culpa.

Asimismo, alega error excusable, señalando que obró de conformidad con las disposiciones de la ley y que razonablemente podría haber interpretado que el incremento del 30% fue dispuesto exclusivamente para el ejercicio 2002. Aduce así que la punibilidad quedó excluida, ya que la conducta imputada no es reprochable, por cuanto no fue un obrar negligente o culpable, tal como requiere la figura infraccional imputada.

Plantea el Caso Federal y acompaña prueba documental y ofrece informativa.

2.- Recursos incoados por los Sres. Daniel Bernard, Joël Sauvese, Phillippe Jarry, Frederic Philippe y Daniel Oscar Fernández: mediante los recursos incoados, los apelantes remiten a los agravios incoados por la firma contribuyente, haciéndolos propios, y, seguidamente, plantean: **d.-** Improcedencia de la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida.

En este último sentido, alegan en primer lugar que el Fisco les ha endilgado dicha responsabilidad por el sólo hecho de ser parte del órgano de administración de la firma contribuyente.

A su vez, consideran que el Art. 54 del Código Fiscal (T.O. 2004; Art. 63 del T.O. 2011), es contrario al régimen de responsabilidad penal tributaria, puesto que se basa en elementos objetivos, sin tener en cuenta los subjetivos, vulnerando así el principio por el cual no existe “responsabilidad sin culpa”, reconocido en la Constitución Nacional. Además, afirman que también se transgrede el principio de la personalidad de la pena, según el cual la sanción solo es aplicable a la persona que realizó el hecho considerado ilícito.

Señalan que, si la legislación provincial puso a cargo de la firma el cumplimiento de ciertas obligaciones, ante la eventualidad que hayan sido incumplidas, es ésta la única que puede sufrir la aplicación de la sanción que la ley establece.

Aducen que los integrantes de los órganos de administración a los que hacen referencia los Arts. 17, 20 y 54 del citado Código Fiscal, no son deudores solidarios de la obligación tributaria de la sociedad, porque no han participado en la relación jurídica que presupone la misma; y que la atribución de responsabilidad sobre la persona de algún integrante del directorio no puede prosperar ya que resulta contraria al principio de la personalidad de la pena, el cual está reconocido constitucionalmente.

En este punto, destacan, que una norma solo puede extender la responsabilidad solidaria e ilimitada respecto de infracciones cometidas por personas jurídicas a aquellas personas a las cuales la conducta de su representada pueda atribuírsele subjetivamente. Dicen, los recurrentes, que a fin de poder extender la responsabilidad solidariamente, es necesario analizar la conducta del administrador a efectos de determinar su participación en el acto infraccional, por lo cual, únicamente podría prosperar si aquellos directores administran o disponen de los fondos, cuestión que, resaltan, no ha acontecido en el caso.

En otro orden, indican que la responsabilidad establecida en los artículos 20 y 54 del referido Código Fiscal, debe ser entendida con un alcance que no se encuentre en oposición al resto del ordenamiento jurídico, incluyendo las garantías constitucionales y los tratados internacionales sobre derechos humanos.

En razón de ello, alegan, resulta a todas luces manifiesto que la responsabilidad solidaria de que se trata solo puede ser aplicada respecto de las personas que, como integrantes del órgano de administración, hayan tenido efectiva intervención en lo hechos que se imputan a la persona jurídica.

A su vez, resaltan que en la resolución simplemente se mencionan los Arts. 17, 20 y 54 del Código Fiscal para sostener que quienes administran y/o representan a la persona jurídica objeto de la imposición serán solidaria e ilimitadamente responsables por el pago de los gravámenes e intereses y por el pago de las multas.

Frente a ello, solicitan se tenga presente que, en rigor, la responsabilidad consagrada es subjetiva; esto es, fundada en la culpa del representante. No obstante ello, aclaran que no necesariamente todo los representantes de una persona jurídica cuentan con facultades para conocer, decidir y materializar el cumplimiento de las obligaciones impositivas del representado. Y que, aún cuando así fuera, ello no excluye la consideración de la conducta del representante, ya que, para considerarse que una persona es responsable solidaria con otra, resulta necesario que se demuestre la negligencia o culpa de aquella, respecto de las obligaciones de incumplidas por ésta.

Citan jurisprudencia y afirman que, a fin de poder extender en forma solidaria a quien administra una sociedad la responsabilidad por tributos, sus accesorios o infracciones que se le atribuyen a esta última, es necesario que se analice la conducta del administrador a efectos de determinar su participación en el acto infraccional.

En particular, sostienen que únicamente puede extenderse la responsabilidad solidaria a aquellos directores que administran o disponen de los fondos de los entes sociales, todo lo cual, no acontece en autos.

Seguidamente, señalan que la resolución que se cuestiona, no hace mención a las circunstancias de modo, tiempo y lugar que acrediten que, como administradores de “Carrefour SA”, han incurrido en actos o hechos que pudieran dar soporte a la solidaridad imputada; es decir, se desconocen las circunstancias fácticas y jurídicas por las que se les atribuye responsabilidad como autor o partícipe en la infracción endilgada a la contribuyente.

La omisión señalada, indican, afecta su derecho de defensa garantizado por la propia Constitución Nacional, en razón de que se desconocen los fundamentos de la atribución de una conducta infraccional que aparentemente por "reflejo" es extendida a los mismos.

En virtud de lo expuesto, solicitan se declare la nulidad absoluta e insanable de la resolución dictada.

Por último, destacan que el Fisco Provincial sostiene que en el caso no hay constancias de que alguno de los responsables haya requerido los fondos necesarios para el pago de la obligación tributaria y que la contribuyente los haya

puesto en la imposibilidad de cumplir con su obligación en forma correcta y tempestiva, único elemento exculpatorio según lo dispuesto en el art. 20 del código Fiscal.

Sin embargo, resaltan que ellos no realizan tareas relacionadas con el pago de tributos y que, por otro lado, éste no debiera considerarse como el único supuesto que permite a los presuntos responsables eximirse de responsabilidad. Ello, alegan, porque tal como se viene exponiendo, resulta necesario que, a quien se le atribuye la responsabilidad, haya tenido participación en el hecho que se le imputa al responsable principal.

Finalizan solicitando que se deje sin efecto la referida extensión de responsabilidad solidaria e ilimitada.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, luego de efectuar un resumen de los antecedentes de la causa y de los agravios de los apelantes, procede a su refutación.

Así, en primer término, afirma que la nulidad del procedimiento determinativo y sumarial planteada, debe ser rechazada por improcedente. Considera que las cédulas de intimación oportunamente notificadas no implicaron una duplicidad de reclamo, atento que su naturaleza no es determinativa (cita jurisprudencia de este Cuerpo) y, por lo demás, destaca que una acción declarativa no resulta óbice para la continuidad de dicho procedimiento, puesto que su interposición no suspende los efectos de las acciones administrativas.

Respecto a la aplicación del incremento de la alícuota dispuesto por la Ley Nº 12.727 (B.O. 23 y 24 de julio de 2001), destaca que dicha norma declaró el estado de emergencia administrativa, económica y financiera del Estado provincial. Cita el Art. 36 de la citada ley y concluye que la intención del legislador fue que el incremento del 30% dispuesto por el mencionado artículo se mantuviera mientras durara el proceso de reforma y reestructuración del Impuesto sobre Ingresos Brutos.

Agrega que, posteriormente, fue sancionada la Ley Nº 13.003 (Impositiva para el año 2003), la cual dispuso expresamente que el aumento en cuestión continuará siendo aplicable, por lo cual, entiende, la voluntad legislativa es coincidente con la de la Autoridad de Aplicación.

Señala que no puede tener asidero el planteo referido a la asunción de potestades legislativas, por parte de la ARBA, en la interpretación del incremento alicuotario previsto por la Ley Nº 12.727, ya que esta, al haber emitido opinión, no intentó suplir mandatos legales ni hacer del mismo fuente de obligaciones tributarias.

En cuanto al agravio por el cual se afirma la vulneración del Régimen de Coparticipación Federal de Impuestos, específicamente en lo referente al Impuesto a las Ganancias, afirma que el mismo no implica superposición con el tributo nacional, ni se opone a lo dispuesto por dicha ley convenio. Cita jurisprudencia.

En relación con la pretendida inconstitucionalidad de la Ley Nº 13.003, considera que los órganos administrativos no son competentes para emitir un pronunciamiento en este sentido, tal como lo dispone el Art. 12 del Código Fiscal.

Con respecto a la impugnación de la liquidación efectuada, por haberse efectuado el ajuste por más actividades que las consignadas en el inicio de la inspección, señala que, conforme surge de los Formularios de Ajuste R-222 de los períodos mayo a diciembre de 2002, dicho ajuste se ha practicado sobre la totalidad de las actividades desplegadas. Remarca, que la firma pudo tomar conocimiento de dichos formularios, por cuanto se dio traslado conjuntamente con la resolución de inicio.

Por su parte, frente a los agravios incoados contra la multa aplicada, cita jurisprudencia de este Cuerpo y destaca que la conducta punible consiste en no pagar, no retener o no percibir un tributo o pagarlo, retenerlo o percibirlo en menor medida que lo debido.

En cuanto al error excusable, destaca que la firma no ha probado su imposibilidad en el incumplimiento de su obligación, ni error alguno, limitándose a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses.

En otro orden, en lo vinculado a la responsabilidad solidaria, destaca que esta tiene su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los colocó al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adecuado de manera independiente a aquel y que es una obligación a título propio, por deuda ajena.

Considera que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional para reputar que quien disponga o administre fondos del ente social, es responsable solidario con el contribuyente, pudiendo eximirse de la misma si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que estos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva, extremo que, aduce, no se encuentra acreditado. Por todo lo expuesto, entiende que los agravios esgrimidos en materia de responsabilidad solidaria deben ser rechazados.

Por todo lo expuesto, la Representación Fiscal, solicita el rechazo de los agravios en

su totalidad y la confirmación de la resolución apelada.

III.- VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, debe establecerse si, en función de los agravios incoados, la Resolución de Cierre del Procedimiento Determinativo y Sumarial N° 283/04, se ajusta a derecho.

Así, en primer término, corresponde analizar el planteo de nulidad incoado por la apelante, por el cual sostiene que el Fisco, a través de varias "Cédulas de Intimación", emitidas con carácter previo al dictado de la Resolución de Inicio del Procedimiento Determinativo, determinó el supuesto impuesto adeudado por la empresa contribuyente intimándola a ingresar el 30% de incremento alicuotario previsto por la Ley Nº 12.576, atalaya desde la cual afirma que aquél, mediante el acto apelado, determinó la misma deuda en dos oportunidades, todo lo cual vulnera su derecho de propiedad y de defensa en juicio.

En este sentido, a fojas 357/361, lucen agregadas copias de las referidas cédulas ("ULTIMO AVISO - Cédula de Intimación – Dirección Provincial de Rentas)" oportunamente cursadas por el Fisco, a través de las cuales se le reclamó a la contribuyente el impuesto adeudado en los anticipos 5, 6, 8, 9, 10, 11 y 12 del año 2002, con motivo de no haber "…*liquidado el incremento de alícuota (30%), prescrito por la Ley 12.727 art. 36...*".

Resulta menester resaltar en este punto, que si bien las mismas fueron oportunamente apeladas ante este Tribunal, los recursos en cuestión fueron rechazados (ver Sentencias en autos "Carrefour Argentina SA" registradas bajo los números 379 y 404, de Sala I; 140 y 325, de Sala II; y 312, de Sala III), en el entendimiento de que este resultaba incompetente para analizar dichas impugnaciones (en la mayoría de los casos, por aplicación del Acuerdo Plenario Nº 3, el cual fue dictado –precisamente– ante las soluciones contradictorias otorgadas por las diferentes Salas de este Cuerpo frente a similares recursos, estableciendo "*La competencia del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires ha sido enunciada en forma taxativa por la ley, no comprendiéndose en dicha enunciación la simple intimación de pago ni otras decisiones que no sean el resultado de aplicar el procedimiento establecido en el Código Fiscal o leyes especiales*").

Sin embargo, cabe advertir que la Suprema Corte de Justicia de Buenos Aires, en la causa "B 66.398", de fecha 6 de octubre de 2010, caratulada "Banco de Servicios Financieros S.A. c/ Pcia. de Buenos Aires. Demanda contencioso administrativa", expresamente sostuvo que "...*Si bien es cierto que el art. 104 del citado ordenamiento normativo [artículo 115 del Código Fiscal T.O. 2011] prevé la vía*

recursiva contra las 'resoluciones de la Autoridad de Aplicación', resulta claro que, a través de la cédula de intimación remitida por la Dirección Provincial de Rentas [actual A.R.B.A.] se procedió a realizar una verdadera determinación impositiva, hecho que habilitaba la intervención del referido Tribunal. Se trata de una pretensión fiscal clara y concreta, que establece la existencia y medida de una obligación a cargo del contribuyente (...) A tal efecto debo señalar que no puede considerarse de manera rigurosa que únicamente la forma del acto caracteriza a la determinación, ya que sin perjuicio de los recaudos formales de los que debe estar revestida una determinación impositiva, existe en razón de su propia naturaleza".

Dicha doctrina, resta por destacar, fue receptada por este Tribunal en autos "Empresa de Combustibles Zona Común SA" (Sentencia de Sala III de fecha 21 de abril de 2015, Registro Nº 3082) y "Teatris SRL" (Sentencia de Sala I de fecha 28 de diciembre de 2016, Registro Nº 2044), entre otras.

Ahora bien, no obstante la reconocida naturaleza determinativa de las referidas "Cédulas de Intimación", corresponde, en este contexto, analizar las limitaciones previstas por el Código Fiscal al ejercicio de la facultades determinativas de la Autoridad de Aplicación.

En este sentido, debe recordarse que el Art. 57 del Código Fiscal dispone: "*La determinación de oficio que rectifique una declaración jurada, o que se efectúe en ausencia de la misma, una vez consentida, por el contribuyente o responsable, o ejecutoriada por haberse agotado la vía recursiva establecida en este Código, quedará firme. En tales casos solamente podrá ser modificada, sea a favor o en contra del contribuyente o responsable, cuando en la resolución respectiva se hubiera dejado expresa constancia del carácter parcial de la determinación realizada y de los aspectos fiscalizados, en aquellos aspectos no considerados expresamente en la determinación anterior, o cuando surjan nuevos elementos de juicio, se descubran errores, omisiones o fraudes en la exhibición o consideración de los datos o elementos que sirvieron de base para la determinación por la Autoridad de Aplicación.*"

Precisamente, en atención a que la limitación de las referidas facultades determinativas depende, evidentemente y en lo que aquí interesa, de la firmeza que adquiera la determinación original, esta Instrucción, a fojas 915, en uso de las facultades conferidas por el Decreto Ley Nº 7.603/70 (Arts. 15 y 20, Inc. "a", Apart. 3), requirió: **1)** a la Representación Fiscal, que informe si, por el período fiscal determinado y los conceptos ajustados en el marco de las presentes actuaciones, la contribuyente regularizó sus obligaciones fiscales (indicando, en su caso, bajo que normativa y régimen lo ha hecho); y **2)** a la firma apelante, que informe el estado procesal de las acciones contencioso administrativa articuladas contra las

denominadas Cédulas de Intimación recibidas.

Sin embargo, si bien la Representación Fiscal cumple en informar que la contribuyente ha regularizado y cancelado su obligación fiscal en lo pertinente, mediante un plan sin allanamiento (modalidad prevista por la Resolución Normativa Nº 72/09; ver fojas 919]/922), no se ha recibido respuesta alguna por parte de la firma.

Consecuentemente, no se encuentra acreditado en autos que la condición a la que se halla sujeta la limitación de las facultades determinativas del Fisco (Conf. Art. 57 del Código Fiscal) haya operado efectivamente.

A su vez, recordando el principio de trascendencia que impera en materia de nulidades procesales, según el cual, corresponde al apelante la carga de expresar y probar el perjuicio sufrido (señalando las defensas que se ha visto privado de oponer), advierto que dicha carga tampoco se encuentra debidamente satisfecha en autos, toda vez que, más allá de la genérica invocación que se realiza en el recurso bajo tratamiento, no se ha alegado –y menos aún acreditado– perjuicio alguno derivado del accionar del Fisco que hubiere afectado su derecho de defensa en juicio o de propiedad, máxime, cuando 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 resolutiva el recurso vigente en la normativa actual para impugnar el mismo.

Conforme ello, corresponde considerar que la Autoridad de Aplicación –en ejercicio de sus facultades– procedió a determinar nuevamente las obligaciones fiscales de la firma apelante, reemplazando las intimaciones oportunamente impugnadas por la Resolución de Cierre del Procedimiento Determinativo y Sumarial N° 283/04, para cuyo dictado, aquélla siguió el procedimiento previsto en los Arts. 112, Ss. y Cc. del Código Fiscal, permitiendo a la contribuyente ejercer plenamente y con la amplitud que corresponde, su derecho de defensa (ver al respecto, doctrina sentada *in re* “Banco de Servicios Financieros SA”, Sentencia de Sala III de fecha 18 de mayo de 2014, Registro Nº 2838); lo que así declaro.

Por lo demás, en forma previa al análisis de la controversia de fondo, debo señalar, frente al planteo subsidiario de litispendencia incoado por la apelante, que, precisamente, en atención a lo expuesto *ut supra*, y habiendo resuelto la CSJBA la causa “INC S.A. (ex Carrefour Argentina S.A) c/ provincia de Buenos Aires s/ inconstitucionalidad art. 36 ley 13.003 (Causa I 3230)”, no encuentro razones de peso para continuar con la suspensión del trámite de las actuaciones oportunamente resuelta (mediante sentencia interlocutoria de Sala I, registrada bajo el Nº 1334), toda vez que en las causas judiciales originadas en la impugnación de las sentencias

registradas bajo los números 379 y 404 (de Sala I), y 140 y 325 (de Sala II) y 312 (de Sala III), el *thema decidendum* transita por la procedencia –o no– de lo resuelto por este Tribunal en cuanto a su competencia.

Consecuentemente, corresponde rechazar la suspensión solicitada en este sentido; lo que así también declaro.

Resuelto lo que antecede, y comenzando con el tratamiento de los agravios de fondo incoados contra la determinación y ajuste practicados por el Fisco, corresponde advertir, en primer término, que la empresa "INC S.A." (ex "Carrefour Argentina S.A."), promovió demanda originaria ante la SCJBA solicitando que se declare la inconstitucionalidad del Art. 36 de la Ley Nº 13.003, en cuanto convalida el Informe Nº 116/02 (emitido por la Dirección Provincial de Rentas), imponiendo a ciertos contribuyentes un adicional del 30% del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para el año 2002, en violación del principio de Legalidad Tributaria.

Sin embargo, dicha la acción fue rechazada por el Máximo Tribunal local por extemporánea, mediante la sentencia recaída en la causa "INC S.A. (ex Carrefour Argentina S.A) c/ provincia de Buenos Aires s/ inconstitucionalidad art. 36 ley 13.003 (Causa I 3230)", que en copia fiel se agrega a fojas 901/910.

Aclarado ello, debo recordar no obstante, que este Tribunal fue convocado por Resolución de Presidencia Nº 199/09 (Conf. Arts. 13 bis y 21 del Decreto-Ley Nº 7.603/70), a efectos de resolver la interpretación legal a seguir respecto del incremento de la alícuota del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dispuesta por el Art. 36 de la Ley Nº 12.727, con relación al ejercicio fiscal 2002.

En este marco, mediante el Acuerdo Plenario Nº 24/09, de fecha 17 de noviembre de 2009, estableció la siguiente la siguiente doctrina legal: "*El incremento del treinta por ciento (30%) de las alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, previsto en el artículo 36° de la Ley 12.727, correspondientes a las actividades individualizadas según la Ley 12.576, resulta aplicable en el período fiscal 2002, a cuyo efecto se deberán correlacionar aquellas con las contempladas en la Ley 12.879*".

Consecuentemente, el acatamiento obligatorio a la doctrina legal citada, impone que los agravios esgrimidos en este punto deban ser rechazados, al igual que los planteos incoados por la apelante por exceso reglamentario en la emisión del Informe DTT Nº 116/02 e inconstitucionalidad de la Ley Nº 13.003 (Conf. Arts. 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto-Ley Nº 7.603/70); lo que así declaro.

Establecido ello, corresponde analizar el planteo subsidiario incoado por la apelante, por el cual afirma que el Fisco ha liquidado erróneamente las obligaciones fiscales de la firma contribuyente, toda vez que inició el procedimiento determinativo

respecto de una sola de las actividades desarrolladas (Venta al por menor en hipermercados con predominio de productos alimentarios y bebidas), pero calculó el incremento del 30% sobre la totalidad de las actividades que desarrolla (Conforme Declaraciones Juradas CM 03, obrantes a fojas 78/97), todo lo cual provoca que las diferencias reclamadas sean sustanciamente diferentes (en aproximadamente $ 4.000.000).

Frente a ello, advierto sin embargo que, el Formulario R-269 V2 "Pedido de Verificación y Orden de Inspección", agregado a foja 1, expresamente señala "...*La presente Orden de Inspección es de carácter parcial, limitándose su alcance exclusivamente a corroborar el debido cumplimiento del art. 36 de la Ley 12.727, considerando a tal efecto la base imponible declarada por el contribuyente para la/s actividad/es en cuestión, con relación al período fiscal 2002*..." (el subrayado me pertenece; ver notificación del inicio del procedimiento y su alcance en Acta de Comprobación –Formulario R-078 "A"– Nº 114894, agregado a fojas 54).

A su vez, que la "Vista de las Diferencias", agregada a fojas 225 y notificada a fojas 229 (junto con los Formularios R-055, R-113 y R-222, que comprenden la determinación de la totalidad de las actividades declaradas por la contribuyente; ver Acta de Comprobación –Formulario R-078 "A"– Nº 114897 y formularios agregados a fojas 213/223), también señala, en lo pertinente: "*Visto que se ha iniciado al contribuyente un proceso de verificación del cumplimiento de sus obligaciones fiscales de carácter parcial, limitándose exclusivamente a corroborar el debido cumplimiento del artículo. 36° de la ley 12.727, considerándose a tal efecto los coeficientes de gastos, ingresos y unificado de convenio multilateral, así como la base imponible, pagos, retenciones, perercepciones, pagos no bancarios, otros créditos y demás conceptos que fueran declarados por el contribuyente en sus respectivas declaraciones juradas, los cuales de conformidad con el carácter parcial de las presentes actuaciones, no han sido objeto de verificación...*" (el subrayado me pertenece).

De lo hasta aquí expuesto, cabe concluir que, durante la correspondiente verificación, la firma apelante supo en todo momento que el procedimiento iniciado comprendía el análisis de la aplicación –o no– del incremento alicuotario previsto por la Ley Nº 12.727 respecto de la totalidad de las actividades declaradas por la contribuyente (y sus bases imponibles) para el período objeto de determinación.

Por su parte, observo asimismo que, si bien en la Resolución de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial Nº 432/03 el Juez Administrativo señala, en su "Visto", que se ha verificado el cumplimiento de las obligaciones fiscales de la firma contribuyente por el ejercicio de la actividad de "Venta al por menor en hipermercados con predominio de productos alimentarios y bebidas", en el

“Considerando” de aquélla, luego de listar todas las actividades declaradas por la propia firma en sus Declaraciones Juradas, resalta que la actuación del Fisco se circunscribió a verificar el cumplimiento del Art. 36 de la Ley Nº 12.727 “...*considerando a tal efecto la base imponible declarada por el contribuyente para las actividades en cuestión*” (ver fojas 250 Vta.). Como diafanamente lo expresa a fojas 251, “...*conforme la base imponible declarada por el contribuyente se procedió a aplicar el incremento 30% (SIC) sobre las alícuotas declaradas para cada actividad*”.

Cabe agregar que, en el “Resuelve” de dicho acto, sin perjuicio de destacar la citada actividad de venta (a esta altura, evidentemente en razón de ser la actividad principal de la contribuyente), en el Art. 1 del mismo se expone: “*Declarar iniciado el PROCEDIMIENTO DETERMINATIVO Y SUMARIAL (...) y establecer la obligación fiscal a la firma: CARREFOUR ARGENTINA S.A., (…) en lo referente al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los periodos fiscales: 2002 (Mayo a Diciembre) en concordancia con la actividad, montos imponibles, tratamientos fiscales e impuestos reflejados en las Planillas de Liquidación que corren agregadas como fojas 213/223 (Formularios R-055, R-113, y R-222) del presente, que se consideran parte integrante de esta resolución, cuyas copias se acompañan...*” (el subrayado me pertenece).

A mayor abundamiento, advierto que durante el procedimiento de determinación de oficio, la contribuyente, en rigor, tuvo un acabado conocimiento del alcance del ajuste insinuado, puesto que, precisamente, ello motivó la articulación una defensa similar en la instancia de descargo (ver fojas 299 del descargo presentado por aquélla).

En definitiva, considero a partir de lo expuesto que debe rechazarse el agravio incoado y ratificarse el acto apelado en este punto; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, cabe recordar que la apelante plantea, asimismo y a todo evento, que en lo relativo a la actividad de “Venta al por menor de combustible para vehículos y motocicletas”, la aplicación de la sobretasa del 30% es contraria a la Ley N° 23.966.

Ello, explica, por cuanto de aplicarse el adicional, debería haber tributado la alícuota del 4,42%, que excede el límite de 3,5% dispuesto por el régimen establecido por la citada ley, que la provincia de Buenos Aires se comprometió a respetar (mediante Ley Nº 11.244).

Frente a ello, lo primero que debe destacarse es que, efectivamente, de la lectura a los formularios R-222 de “Fiscalización y Ajuste Impositivo” agregados a fojas

219/220, se verifica la alícuota ajustada por el Fisco para el Código de Actividad NAIIB Nº 505001-0 “Venta al por menor de combustible para vehículos automotores y motocicletas”, del 4,42%.

Así, adelanto que este Tribunal ha sentado criterio en numerosos precedentes (ver entre muchos otros “Metrogas SA”, Sentencia de Sala I de fecha 1 de diciembre de 2015, Registro Nº 1977; “Litoral Gas SA” y “Metrogas SA”, Sentencias de Sala III de fecha 10 de julio de 2014, Registros Nº 2908 y Nº 2909; postura que he sustancialmente he compartido en autos “Gas Natural Ban SA”, Sentencia de Sala II de fecha 10 de abril de 2018, Registro Nº 2635), en sentido favorable al planteo de la firma contribuyente.

En este sentido, cabe destacar que el cuestionamiento de la validez del incremento alicuotario, frente a las disposiciones de la Ley N° 23.966 y el compromiso asumido por la Provincia de Buenos Aires a través de la Ley N° 11.244, motivó un pronunciamiento de la Comisión Federal de Impuestos (*vide* Resolución de Plenario N° 112/2006, dictada en el Expediente N° 576/03: “GAS NATURAL BAN S.A. s/ denuncia incremento alícuota Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires”), en el que sostuvo: “...*en tanto la Provincia no acuerde con el Gobierno Federal la modificación de la ley convenio 23.966, o no denuncie su adhesión a la misma, o no logre un pronunciamiento suficiente (judicial o interpretativo con alcance general), los preceptos legales de dicho pacto se encuentran vigentes y deben ser cumplidos. Cualquier interpretación en contrario conduce inevitablemente a la admisión del criterio de la libre interpretación por parte de cada uno de los fiscos contratantes, en cualquiera de las leyes-convenio vigentes en materia tributaria, y sin que se dé ninguno de los supuestos enunciados, frente a todo el ejercicio del poder tributario por ellos delegados al Gobierno Federal transitoriamente. Bastaría simplemente tal interpretación para reasumir las potestades tributarias sin las mínimas condiciones de seguridad jurídicas y legalidad que los principios constitucionales requieren tanto en protección de los derechos del contribuyente como respecto de la preservación de los sistemas de coordinación tributaria establecidos formalmente. No se trata de que las Provincias no puedan reasumir tales poderes, solo que deben hacerlo de manera formal, expresa y por vía legislativa idónea*”.

A su vez, resulta necesario destacar que, frente a la citada resolución, la Provincia de Buenos Aires interpuso Recurso Extraordinario de Apelación, en los términos del Art. 14 de la Ley N° 48.

En la causa citada, sustanciada ante la Corte, la opinión de la Procuradora General de la Nación Dra. Laura M. Monti –Dictamen para la causa S.C. G.28, L.XLIII, “Gas Natural Ban S.A. s/ solicita dictamen de esta CFI haya emitido”, del 15 de agosto de

2008, glosado a fojas 1619/1630–, resultó coincidente –en lo sustancial– con el criterio expuesto por la Comisión Federal de Impuestos en la Resolución apelada a la Corte Suprema; a mayor abundamiento, al analizar la estructura de la Ley Nº 23.966, resaltó (*vide* en particular el punto VII del referido Dictamen) que "*Los mentados condicionamientos están incluidos dentro del capítulo IV del título III de esta ley –y no dentro de cada uno de sus títulos I y II, donde los gravámenes fueron creados–, motivo por el que resultan aplicables para los tributos locales relativos a ambos tipos de combustibles, independientemente de la vigencia positiva de cada gravamen nacional. Contrariamente a lo sostenido por la Provincia de Buenos Aires, considero que no hay elemento alguno que permita concluir, luego de una adecuada hemenéutica de la ley, que las condiciones establecidas puedan reputarse aplicables separadamente a cada impuesto y, menos aún, que ellas estén condicionadas a sus respectivas vigencias*", para finalizar concluyendo que "...*la resolución recurrida realiza una adecuada interpretación de las normas pertinentes, al decidir, en los términos en que lo hizo, que el art. 36 de la ley local 12.727 se encuentra en pugna con lo dispuesto por el art. 22 de la ley 23.966*".

Por lo demás, debe advertirse que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el 18 de junio de 2013, dictó finalmente Sentencia en la causa G. 28. XLIII. "Gas Natural Ban S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ violación del art. 22 de la Ley Nacional 23.966". Y si bien no resolvió el fondo de la cuestión planteada en la instancia, toda vez que declaró improcedente el recurso incoado (por cuanto mediante el mismo se cuestionó el alcance asignado a una ley convenio, la cual forma parte –aunque con diversa jerarquía– del derecho público local, resultando su revisión ajena a la vía prevista por el Art. 14 de la Ley Nº 48), señaló el Máximo Tribunal que lo resuelto por la Comisión Federal de Impuestos, no resultaba –en principio– pasible de tacha alguna en el marco de la doctrina de la arbitrariedad de la Corte.

En consecuencia, nuestro Supremo Tribunal, si bien –insisto– no resolvió el fondo de la cuestión litigiosa planteada en el citado expediente, agregó –a modo de *obiter dictum*– que la resolución de la Comisión Federal de Impuestos realizó una interpretación razonable de los hechos y la normativa sometida a su consideración.

En este marco, considero los antecedentes reseñados, constituyen –sin duda– un elemento de suma trascendencia a la hora de analizar las cuestiones planteadas en el marco del presente expediente, atento a la similitud existente entre ambos casos.

Así, retomando el análisis emprendido, debe señalarse que, en consecuencia, nos encontramos frente a un aparente conflicto suscitado entre dos normas del mismo rango (Ley N° 11.244 y Ley N° 12.727) que, directa o indirectamente, regulan uno de los elementos esenciales del tributo discutido en autos: el tipo o alícuota.

Tal como se ha reseñado *ut supra*, mediante la Ley N° 11.244 la Provincia adhirió a la Ley N° 23.966 y, en particular, a su Art. 22 Inc. “a”, que establece el compromiso local de fijar una alícuota global, comprensiva de las etapas de industrialización y expendio, que no supere el 3,5%. Asimismo, reguló diferentes alícuotas vinculadas al Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la industrialización y expendio al público de combustibles líquidos y gas natural, fijó exenciones y conceptos no alcanzados y estableció otras reformas de particular vinculación con la materia señalada.

Por otra parte, por medio de la Ley N° 12.727, la Provincia se declaró en estado de emergencia administrativa, económica y financiera, e incrementó en un treinta por ciento (30 %) las alícuotas previstas en los incisos A), B) y D) de los Arts. 11 y 12 de la Ley Nº 12.576, provocando con ello la superación del limite señalado por el Art. 22, Inc. “a”, de la Ley Nº 23.966.

Frente a lo expuesto, corresponde entonces aplicar las reglas interpretativas tendientes a superar conflictos análogos al citado. Esto es, que la ley posterior deroga la anterior, y que la especial debe prevalecer sobre la general.

En tales términos debo resaltar que, si bien la Ley N° 12.727 es posterior en el tiempo, dicha norma contiene un enunciado aislado y general que no hace referencia alguna sobre la no aplicación de una ley anterior, en este caso, la Ley N° 11.244, norma que –por lo demás– contiene una regulación específica de la materia tratada en autos.

Ello cobra especial relevancia, si se tiene en cuenta que conforme la máxima *lex specialis derogat lex generalis*, expresiva del “principio de especialidad” (reconocido en numerosos precedentes de la C.S.J.N. –*vide* Fallos: 301:1200; 303:1323; 312:1394; entre otros–), una ley posterior no deroga una ley anterior y especial en una materia (*lex posterior generalis non derogat priori speciali*), aunque ésta pueda estar alcanzada por la generalidad de aquélla y aun cuando ambas normas se encuentren vigentes.

Lo expuesto obliga a precisar cuál de ambas disposiciones legales –bajo análisis– debe considerarse en el caso como “ley especial”, considerando que “...*las leyes especiales son las relativas a determinada materia, que suelen ser orgánicas y completas en relación a ella, con inclusión de preceptos sustantivos (los principios o prohibiciones del caso) y de normas adjetivas (las penales y procesales consiguientes para la efectividad de las mismas, y para sanción de susinfracciones)*” (*vide* voto de los Dres. Bosco, Buitrago y Celdeiro para el Plenario T.F.N. “Santiago Sáenz S.A.”, de fecha 20 de junio de 2007).

En este sentido, considero que la Ley N° 11.244 resulta –en el sentido indicado– la

“ley especial”, cuyos artículos deben prevalecer por sobre lo establecido en la “ley general”, en el caso, la Ley N° 12.727.

Así, la regulación especifica y el compromiso asumido por la Provincia al dictar la Ley N° 11.244, de adherir al régimen especial delineado en el Art. 21 de la Ley N° 23.966 y comprometerse a aplicar el límite de tasa global establecido por el Art. 22 Inc. “a”, no puede ser desconocido con posterioridad a raíz de la sanción de una ley general de emergencia e incremento alicuotario, como lo es la Ley N° 12.727, norma que no posee –como señalé anteriormente– referencia particular alguna a la materia, así como tampoco prevé la renuncia o revocación del citado compromiso.

En virtud de ello, considero que corresponde hacer lugar al planteo de la apelante y ordenar a la Autoridad de Aplicación que practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por esta, por el ejercicio de la actividad de “Venta al por menor de combustible para vehículos automotores y motocicletas” (Código de Actividad NAIIB Nº 505001-0), en consonancia con lo hasta aquí expuesto; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, y comenzando con el análisis de los agravios incoados contra la multa por omisión aplicada a la firma contribuyente, corresponde señalar que la forma en que se resuelve el fondo de la cuestión traída, impone como consecuencia la existencia material de omisión de tributo, configurando así una acción típicamente antijurídica encuadrada legalmente bajo el primer párrafo del Art. 61 del Código Fiscal.

Cabe recordar en este sentido, que la materialidad de la infracción en cuestión consiste –a la luz de lo dispuesto en la norma citada– en no pagar, o pagar en menos, el tributo adeudado.

Por otra parte, en relación con el elemento subjetivo, la omisión se origina en una conducta culposa. Es decir, la aplicación de la multa cuestionada no requiere, desde este plano de análisis, la existencia de una intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, sino que exige un mínimo de subjetividad: la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.

Al respecto, ha dejado sentado la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires que “*La existencia de un error excusable requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario (causa B. 48.268, ‘Ciba Geig.’, 5-11-81)*” (SCJBA *in re* “Buratovich Hanos. S.A.”, Sentencia de fecha 13 de abril de 1981).

En este marco, considero precisamente que la conducta desplegada por la firma contribuyente, es propia de quien obra con la prudencia exigible en estos supuestos; y que, por lo demás, esta ultima pudo, válida y razonablemente creer, en el contexto normativo y legal descripto *ut supra*, que con su comportamiento en modo alguno lesionaba el mismo o el interés del Fisco provincial.

Consecuentemente, corresponde en este punto hacer lugar a la eximente de responsabilidad invocada y dejar sin efecto la multa por omisión aplicada a la firma apelante; lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos a los Sres. Philippe Jarry, Daniel Bernard, Joel Philippe Raoul Saveuse, Frederic Philippe y Daniel Oscar Fernánde, advierto que los mismos han devenidos abstractos en función de lo informado por la Representación Fiscal mediante remisión al Memorando 115/2023 (agregado a fojas 921), en el que se expone que la firma contribuyente formalizó un Plan de Pagos Norma 7502, con fecha 28/12/2009, bajo los términos del Art. 5 de la Resolución Normativa Nº 72/09, en el cual regularizó la deuda vinculada al período 5 a 12 2002, fiscalizado en el presente expediente, la cual, a la fecha se encuentra cancelada.

Conforme lo expuesto, y teniendo en cuenta lo resuelto en relación con la multa por omisión aplicada, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes y declarar de abstracto tratamiento los agravios incoados contra su procedencia; lo que así finalmente declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Horacio Daniel García Prieto, en carácter de apoderado de la firma “CARREFOUR ARGENTINA S.A.” y de los Sres. Daniel Bernard, Joël Sauvese y Phillippe Jarry, y por los Sres. Frederic Philippe y Daniel Oscar Fernández, por sus propios derechos, con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Resolución de Cierre del Procedimiento Determinativo y Sumarial N° 283/04, dictada por la Subdirección de Coordinación Operativa Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el término de treinta (30) días de recibidas las presentes actuaciones, practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por la firma contribuyente, de conformidad con el criterio expuesto en el Considerando III de la presente. **3)** Dejar sin efecto la multa por omisión aplicada a la firma apelante a través del Art. 3 de la resolución impugnada. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el Art. 6 de la resolución impugnada. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la resolución apelada.

VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Que adhiero a la solución que propone el Vocal Instructor, Cr. Rodolfo Crespi, sin perjuicio de remitir en materia de responsabilidad solidaria al voto que repodrujera in re “Distribución Masiva S.A.”, sentencia de la Sala II de este Tribunal del 29/04/2022, Registro 34245.

VOTO DEL DR. MIGUEL HÉCTOR EDUARDO OROZ: Dando por reproducidos los antecedentes del caso, referenciados precedentemente, adhiero a las razones y propuesta de solución propiciadas por el Vocal instructor preopinante Cr. Rodolfo D. Crespi. Así lo manifiesto.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Horacio Daniel García Prieto, en carácter de apoderado de la firma “CARREFOUR ARGENTINA S.A.” y de los Sres. Daniel Bernard, Joël Sauvese y Phillippe Jarry, y por los Sres. Frederic Philippe y Daniel Oscar Fernández, por sus propios derechos, con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Resolución de Cierre del Procedimiento Determinativo y Sumarial N° 283/04, dictada por la Subdirección de Coordinación Operativa Metropolitana, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el término de treinta (30) días de recibidas las presentes actuaciones, practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por la firma contribuyente, de conformidad con el criterio expuesto en el Considerando III de la presente. **3)** Dejar sin efecto la multa por omisión aplicada a la firma apelante a través del Art. 3 de la resolución impugnada. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el Art. 6 de la resolución impugnada. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la resolución apelada. Regístrese. Notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.08.01 14:24:44 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.08.01 16:19:56 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by OROZ Miguel Hector Eduardo
Date: 2025.08.01 21:13:55 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Miguel Oroz
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2025.08.05 11:23:13 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mercedes Sastre
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.08.05 11:23:17 -03'00'

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número: PV-2025-27389618-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 5 de Agosto de 2025

Referencia: "CARREFOUR ARGENTINA S.A." - 2360-0043948/03

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-27388183-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4950.

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.08.05 11:26:26 -03'00'

Mercedes Sastre
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2025.08.05 11:26:27 -03'00'