



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-2025-34304182-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 24 de Septiembre de 2025

Referencia: “ALCALIS DE LA PATAGONIA SAIC” - 2360-0512693/17

AUTOS y VISTOS: el expediente número 2360-0512693 del año 2017, caratulado “ALCALIS DE LA PATAGONIA SAIC”.

Y RESULTANDO: Que, a fojas 834, se elevan las presentes actuaciones a este Tribunal (Conf. Art. 121 del Código Fiscal), con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 569/575 (Conf. Art. 115 Inc. “b” del citado código), por el Sr. Daniel O. Herrera, por su propio derecho, con el patrocinio letrado de la Dra. Marcela Velardo, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5410/21, dictada a fojas 417/449 por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante la citada disposición, la Autoridad de Aplicación determinó las obligaciones fiscales de la firma “ALCALIS DE LA PATAGONIA SAIC”, en su calidad de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el ejercicio de las actividades verificadas de “*Fabricación de productos químicos ncp*” (Código NAIIB N° 242900), “*Servicios de crédito ncp*” (Código NAIIB N° 659892), “*Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados ncp*” (Código NAIIB N° 701090) y “*Alquiler de maquinaria y equipo ncp, sin personal*” (Código NAIIB N° 712900), durante el período fiscal 2015, en un monto total que asciende a la suma de pesos diez millones ochocientos ochenta y tres mil doscientos diecinueve con treinta centavos (\$ 10.883.219,30).

Sobre dicha base, estableció diferencias a favor del Fisco y saldos a favor de la contribuyente por las sumas de pesos tres millones cuatrocientos sesenta y nueve

mil setecientos cincuenta y siete con noventa centavos (\$ 3.469.757,90) y pesos un millón seiscientos diecisiete mil ciento veinticinco con cincuenta centavos (\$ 1.617.125,50), respectivamente. Asimismo, aplicó a esta última, una multa equivalente al diez por ciento (10 %) de las sumas omitidas, al haber constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal. Y, finalmente, extendió la responsabilidad solidaria e ilimitada prevista en los Arts. 21, Inc. 2, 24 y 63 de dicho código, a los Sres. Carlos Fabián De Sousa, Cristobal Nazareno López y Daniel Osmar Herrera.

A fojas 836, se deja constancia de que la causa fue adjudicada a la Vocalía de la 9na. Nominación, a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi (en carácter de Vocal subrogante; Conf. Acuerdo Extraordinario N° 100/22), y que, en orden a ello, conocerá en la misma la Sala III de este Tribunal. Asimismo, se ordena el impulso de las actuaciones.

A fojas 845, subsanadas las deficiencias formales del recurso incoado, se ordena su traslado a la Representación Fiscal para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones (Conf. Art. 122 del Código Fiscal). A fojas 848/850, se agregó el escrito de réplica.

A fojas 851 se hace saber que la Sala estará integrada junto al Vocal Instructor, con el Dr. Angel C. Carballal y el Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz como Conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 69/25); y se dictan autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- Que, mediante el recurso interpuesto, el apelante advierte, en primer término, que oportunamente adhirió al descargo presentado por el Sr. Cristóbal Nazareno López contra la Disposición Delegada SEATYS N° 965/20 (de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial) y que, sin embargo, no se hace mención alguna a dicha circunstancia procedimental en el acto apelado. Solicita así, que se aclare dicha situación y se tenga presente la presentación formulada.

Seguidamente, efectúa un resumen de los antecedentes de la causa y señala que la firma “ALCALIS DE LA PATAGONIA SA” (en adelante “ALPAT SA”) es una empresa que surgió al amparo de la Ley N° 20.560 (de promoción industrial), dedicada a la producción de carbonato de sodio (insumo esencial para la industria nacional).

Advierte que, mediante el Decreto Nacional N° 604/73, se aprobó el contrato promocional; y que, mediante el Decreto N° 3170/76, se incluyó el proyecto en el régimen promocional, todo lo cual lo lleva a afirmar que la planta industrial de la empresa, radicada en Punta Delgada, San Antonio Oeste, de la Provincia de Río Negro, es equiparable a un establecimiento de utilidad Nacional.

En este marco, asegura que el Art. 27 de la Ley N° 14.563 (Ley Impositiva de la

Provincia de Buenos Aires para el período fiscal 2015), que establece un sistema de alícuotas diferenciales fundado en el domicilio o lugar de elaboración de la materia prima, posteriormente comercializada, interfiere en las prescripciones del Art. 75 Inc. 3 (SIC) de la Constitución Nacional, resultando inconstitucional.

Sostiene a mayor abundamiento, que para poder comercializar la materia prima producida es imprescindible ingresarla a jurisdicción bonaerense, creándose, a través del referido sistema de alícuotas diferenciales, una verdadera aduana interior, violatoria de los Arts. 9, 10 y 11 de la Constitución Nacional.

A su vez, alega que el criterio de distinción utilizado por el legislador para asignar las alícuotas en cuestión (el domicilio de la planta fabril) es irrazonable y, en consecuencia, contrario al principio de igualdad previsto en el Art. 16 de la Constitución Nacional.

Plantea así la inconstitucionalidad de la alícuota diferencial del 4% por resultar violatoria de expresos derechos y garantías constitucionales. Cita jurisprudencia de la CSJN en aval de su postura.

En cuanto a la responsabilidad solidaria extendida, indica que, al declararse la misma en base a pautas objetivas, resulta contraria a los principios del derecho penal contemplados en la Constitución Nacional y las normas legales del fondo.

Cita el fallo “Toledo” de la SCJBA y plantea la invalidez de los Arts. 21, 24 y 133 del Código Fiscal.

II.- Que, la Representación Fiscal, luego de resumir los antecedentes del caso, realiza una aclaración preliminar, en la cual señala que la firma y los restantes responsables solidarios presentaron, contra el acto cuestionado, sendos recursos de reconsideración (Conf. Art. 115 Inc. “a” del Código Fiscal), los cuales fueron resueltos mediante la Disposición Delegada SEAJ N° 328/24, dictada por la Gerencia General de Técnica Tributaria Catastral de la ARBA.

Sostiene que, en este marco, la cuestión de fondo fue resuelta en favor del Fisco, encontrándose firme y en etapa de ejecución la deuda determinada; y que, el tratamiento de los agravios incoados contra el ajuste, deviene abstracto.

A su vez, con respecto a los planteos de inconstitucionalidad incoados, alega que su resolución es una cuestión vedada a la presente instancia revisora, conforme la expresa prohibición del Art. 12 del Código Fiscal.

Por lo demás, advierte que los agravios esgrimidos en el recurso reeditan algunos planteos formulados en la instancia del descargo, los cuales han sido ya analizados

por el *a quo*, quedando demostrada la improcedencia de los argumentos traídos como defensa. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

Advertido lo que antecede, y comenzando con el análisis de los agravios incoados contra la procedencia de la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante, recuerda los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal y sostiene que aquella se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado.

Alega que la presunción de la norma, se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad, una de cuyas funciones puede consistir en la representación legal frente a terceros, pero su inexistencia no obsta a la toma de decisiones administrativas respecto del pago del tributo.

Indica que las circunstancias de marras acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea de que el sindicato responsable fue quien decidió, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma.

Señala por otra parte que, bajo la legislación tributaria provincial, los solidarios responden por las multas aplicadas sin necesidad de probar la intención dolosa o culposa en la comisión de las infracciones, como lo establece Al art. 63 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia.

Remarca que la regulación del instituto, es una potestad exclusiva y excluyente de la provincia, no delegada a la Nación. Por ello, señala, la aplicación de las normas nacionales no tiene cabida en el particular, ante el consabido reconocimiento de la autonomía del derecho local.

Ante la invocada doctrina legal del Fallo *“Toledo, Juan Antonio c/ Arba s/ incidente de Revisión”*, recuerda que en el sistema constitucional argentino, la declaración de inconstitucionalidad de una norma tiene solamente efectos inter partes, lo que implica la inaplicabilidad de la norma declarada inconstitucional exclusivamente al caso concreto, más no su derogación.

Recuerda que son los responsables solidarios los que, a través de su actividad, administran la voluntad empresarial, por lo que, ante una manda legal, deben prever las consecuencias de su inacción y dirigir su accionar a efectos de evitar un incumplimiento por parte del ente.

Por ultimo, resalta que el apelante no acompaña sus dichos con prueba alguna que

permita evaluar la imposibilidad de incumplimiento en forma correcta y tempestiva para declarar improcedente la responsabilidad endilgada. Cita jurisprudencia al respecto.

Concluye en base a lo expuesto, que la atribución de responsabilidad solidaria luce ajustada a derecho y que fue determinada en base a las constancias obrantes en las actuaciones, no procediendo la nulidad articulada.

Solicita así, se desestimen los agravios traídos en su totalidad y se confirme la disposición recurrida.

III- VOTO DEL CDOR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si, a partir de los agravios incoados por el apelante, la Disposición Delegada SEATYS N° 5410/21, se ajusta a derecho.

En este sentido, lo primero que debo advertir, frente a las alegaciones formuladas por la Representante Fiscal, en el sentido de que la deuda reclamada se encuentra firme a raíz del rechazo, por parte de la ARBA, de los recursos de reconsideración articulados por la firma contribuyente y los restantes responsables solidarios (Conf. Art. 115 Inc. “a” del código Fiscal), deviniendo abstractos los agravios de fondo incoados por el Sr. Daniel Osmar Herrera en su recurso de apelación; que, a juicio del suscripto, los recursos que se presentan ante este Tribunal, por parte de los responsables solidarios, no tienen, en principio, limitación alguna en cuanto a las defensas a incoar.

Éstos pueden objetar por si las cuestiones de fondo que dieron lugar a la determinación de la deuda impositiva reclamada por la Agencia de Recaudación, y no limitarse a plantear tan sólo los referidos a la imputación de la responsabilidad solidaria (en sentido similar, ver mis votos para las causas “Plaza Comercial SA”, Sentencia de Sala II de fecha 26 de febrero de 2019, Registro N° 2770; asimismo, “Danura Gustavo Elio y Ariel SH”, sentencia de Sala III de fecha 17 de diciembre de 2020, Registro N° 4226).

Cualquier conclusión en contrario, atenta contra el libre ejercicio de su derecho de defensa, respecto del cual, no surge –al menos en este sentido, insisto– limitación alguna en la ley (en un todo concordante con la extensión con que se ha reconocido este derecho en los Arts. 15 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires y 18 de la Constitución Nacional); lo que así declaro.

Aclarado lo que antecede, y comenzando, precisamente, con el análisis de los agravios incoados por el apelante contra la determinación y ajuste practicados por la ARBA, cabe señalar que, mediante las presentes actuaciones, la Autoridad de

Aplicación verificó, acotadamente, en el marco de lo dispuesto por el Art. 44 del Código Fiscal, las alícuotas determinadas por la firma contribuyente en sus declaraciones juradas, para las actividades desarrolladas durante el período fiscal 2015 (ver fojas 1 y 417).

En este marco, explica el Juez Administrativo en el acto apelado (y se corrobora con las constancias de autos), que: *“...a partir de las tareas de auditoría realizadas, la fiscalización detectó que en los períodos fiscalizados el contribuyente aplicó erróneamente a los ingresos declarados respecto a la actividad ‘Fabricación de productos químicos n.c.p.’ (Código NAIIB 242900), la alícuota del uno con setenta y cinco por ciento (1,75%), durante el período fiscal 2015 (agosto a diciembre); Que corresponde poner de manifiesto, respecto de la mentada reducción de alícuota al 1,75%, establecida por el artículo 27 de la Ley Impositiva N° 14.653 correspondiente al año 2015, que la misma resulta de aplicación cuando dicha actividad se desarrolle en establecimiento industrial, agropecuario, minero, de explotación pesquera o comercial ubicado en la provincia de Buenos Aires; siendo que de las constancias obrantes en autos la firma en nota a fs. 89/90 expone que su actividad productiva se desarrolla en la localidad de San Antonio Oeste, provincia de Río Negro; en tanto que, a fs. 91 obra certificado de habilitación de comercio expedido por la municipalidad de San Antonio Oeste, constando que el establecimiento industrial del contribuyente se encuentra ubicado en el domicilio de la calle Punta Delgada parte 18, fracción ‘B’, de la localidad de San Antonio Oeste, provincia de Río Negro; Que consecuentemente, la fiscalización procedió al ajuste de la alícuota correspondiente a la actividad ‘Fabricación de productos químicos n.c.p.’ (Código NAIIB 242900); aplicando la alícuota del cuatro por ciento (4,00%), en el período fiscal 2015 (agosto a diciembre), según el artículo 21 inciso C) de la Ley Impositiva N.º 14.653; Que en relación al resto de las actividades, la fiscalización actuante no efectuó observaciones respecto de la alícuota aplicada por el contribuyente...” (el subrayado me pertenece, ver fojas 418 Vta.; asimismo, Formulario R-222, a fojas 448/449).*

Frente a ello, corresponde recordar que, con respecto a la validez constitucional de los sistemas de alícuotas diferenciales, fundados exclusivamente en el domicilio del establecimiento industrial, agropecuario, minero, de explotación pesquera o comercial donde se desarrolla la actividad del contribuyente, se ha expedido en numerosos precedentes la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

En autos “Bayer S.A. C/ Santa Fe, Provincia de S/ Acción Declarativa de Certeza”, Sentencia de fecha 31 de octubre de 2017, sostuvo: **a)** que el establecimiento de alícuotas diferenciales afecta el principio constitucional de igualdad consagrado en el Art. 16 de la Constitución Nacional, el cual establece que la igualdad es la base del impuesto y las cargas públicas. En este sentido, esbozó que “...*el distinto domicilio*

de una persona no puede ser un elemento diferenciador dentro de una categoría obligada al pago o a la recaudación de un tributo, ya que no reviste la característica determinante para establecer que por ese solo extremo integra un grupo diverso que debe ser sometido a regulaciones diferentes...”. Y b), que las alícuotas diferenciales afectan, asimismo, la cláusula de comercio de la Constitución Nacional (Art. 75, Inc. 13), dado que actúan como una barrera aduanera. En este sentido declaró que “...es indudable que una provincia puede gravar con impuestos las mercaderías que ha introducido de otra y se encuentran ya incorporadas a su riqueza general, pero desde el momento en que el gravamen se basa en esa procedencia o establece diferencias en perjuicio de las mismas y en beneficio, de las de origen local, sale de su esfera propia de acción y afecta el comercio interprovincial cuya reglamentación ha sido atribuida al Congreso de la Nación...”.

En función de lo expuesto, consideró inconstitucional el régimen de alícuotas diferenciales en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Santa Fe.

En igual sentido se expidió en la causa "Harriet y Donelly S.A. C/ Chaco Provincia del S/ Acción Declarativa de Certeza", Sentencia de idéntica fecha.

Y, asimismo, el Alto Tribunal se expidió, esta vez, sobre la legislación bonaerense, en autos “Droguería del Sud S.A. c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de Certeza” (Sentencia de fecha 6 de noviembre de 2018), precedente en el que sostuvo: “...Que en cuanto al fondo del asunto, la cuestión a resolver en el sub íte presenta sustancial analogía con la ya examinada y resuelta por el Tribunal en la causa ‘Bayer SA’ (Fallos: 340:1480), a cuyos fundamentos y conclusión corresponde remitir en cuanto fueren aplicables al caso de autos, en razón de brevedad. 4°) Que, en su mérito, lo cierto es que en el caso concreto la aplicación de las leyes impositivas 13.613, 13.787 y 13.850 en este punto, al gravar a la actora las actividades ya referidas con la alícuota ‘residual’ del 2% y 4,5%, respectivamente, obstaculiza el desenvolvimiento del comercio entre las provincias argentinas. 5°) Que, en tales condiciones, a la luz de los preceptos constitucionales examinados y de los criterios fijados por esta Corte a su respecto, en el sub examine queda en evidencia la discriminación que genera la legislación provincial en función del lugar de radicación del contribuyente, en tanto lesiona el principio de igualdad (Constitución Nacional, art. 16), y altera la corriente natural del comercio (arts. 75, inc. 13 y 126), instaurando así una suerte de ‘aduanas interiores’ vedada por la Constitución (artículos 9° a 12), para perjudicar a los ‘bienes y servicios’ foráneos en beneficio de los ‘productos’ en su territorio, extremo que conduce a la declaración de invalidez de la pretensión fiscal de la demandada...”

Este criterio, resta por resaltar, fue sostenido reiteradamente por el Máximo Tribunal Judicial de la Nación, tal como se verifica en “Droguería del Sud S.A. c. Provincia de

Buenos Aires s/ acción declarativa de Certeza” (Sentencia del 20 de abril de 2023); “Argentoil S.A. c. Provincia de Buenos Aires s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” (Sentencia del 13 de junio de 2023); y, recientemente, en “Lilus S.A. c/ Buenos Aires, Provincia de s/ acción declarativa de certeza” (Sentencias del 5 de marzo de 2024).

Tal extremo, configura sin dudas, la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el Art. 12 del Código Fiscal (que dispone “*Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas*”).

Conforme ello, sin superar los límites que a la decisión de este Tribunal imponen tanto la citada norma, como el Art. 14 del Decreto-Ley N° 7603/70, y 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), considero de aplicación directa el criterio seguido por esta frente a dichas controversias (análogas a la que aquí se ventila).

Ello así, toda vez que, efectivamente, el Art. 27 de la Ley N° 14.653 (Impositiva para el período fiscal 2015) prevé, para las actividades detalladas en el inciso “C” del Art. 21 de dicha norma, un tratamiento alicuotario sustancialmente menor cuando las actividades “*...se desarrollen en establecimiento industrial, agropecuario, minero, de explotación pesquera o comercial ubicado en la provincia de Buenos Aires*”.

Conforme ello, y siguiendo el criterio expuesto por este Tribunal en numerosos precedentes análogos (ver, entre otros, Sala I en autos “FRIDECO SA”, Sentencia del 26 de marzo de 2019, Registro N° 2171, y “ENOD SA”, Sentencia del 13 de febrero de 2020, Registro N° 2249; Sala II, *in re* “ENOD SA”, Sentencia de fecha 29 de abril de 2022, Registro N° 3235; y Sala III, en autos “Praxair Argentina SRL”, Sentencias de fechas 8 de julio de 2021 y 27 de julio de 2021, Registros N° 4313 y N° 4328, entre muchas otras), corresponde en el caso, hacer lugar al recurso incoado, dejar sin efecto el acto apelado y, en consecuencia, declarar de abstracto tratamiento los restantes agravios incoados por el apelante; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Daniel O. Herrera, por su propio derecho, con el patrocinio letrado de la Dra. Marcela Velardo, y dejar sin efecto la Disposición Delegada SEATYS N° 5410/21, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Que en atención a las cuestiones de hecho y de derecho puestas de manifiesto en su voto de instrucción por el Cr. Rodolfo D. Crespi, adhiero a su propuesta resolutive. Así lo dejo expresado.

VOTO DEL DR. MIGUEL HÉCTOR EDUARDO OROZ: Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, presto mi adhesión a los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi. Así lo manifiesto.

POR ELLO, SE RESUELVE: Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Daniel O. Herrera, por su propio derecho, con el patrocinio letrado de la Dra. Marcela Velardo, y dejar sin efecto la Disposición Delegada SEATYS N° 5410/21, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.09.19 13:17:15 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.09.19 13:31:26 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by OROZ Miguel Hector Eduardo
Date: 2025.09.19 20:16:41 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

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

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.24 09:14:52 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación



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

Providencia

Número: PV-2025-34305542-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 24 de Septiembre de 2025

Referencia: “ALCALIS DE LA PATAGONIA SAIC” - 2360-0512693/17

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-34304182-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 5002.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.24 09:19:02 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación