



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-2025-33380980-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Septiembre de 2025

Referencia: Expediente número 2360-0103232 del año 2014 caratulado “OPERADORA DE ESTACIONES DE SERVICIO”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0103232 del año 2014 caratulado “OPERADORA DE ESTACIONES DE SERVICIO”.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 680/696 por el Dr. Emilio Alberto Bartolomeu, en representación y patrocinio de la firma “OPERADORA DE ESTACIONES DE SERVICIO S.A.” (OPESSA), al cual adhieren a fs. 778/783, 790/795, 804/809, 816/821, 828/833, respectivamente, los Sres. Enrique Pablo Levallois, Carlos Fabián Valle, María Martina Azcurra, José Daniel Rico y Raúl Angel Rodríguez, todos por derecho propio y con el patrocinio del mencionado profesional; contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3997 dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 19 de junio de 2018.

Por el acto citado, anexado a fs. 646/672, se determinan las obligaciones fiscales de la firma referenciada (C.U.I.T. 30-67877449-5) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al año 2012, estableciendo mediante su artículo 5° el monto de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos Veintisiete millones doscientos noventa y cuatro mil seiscientos veintisiete con setenta y dos centavos (\$ 27.294.627,72) con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley 10.397, t.o. 2011, y modificatorias). Por el artículo 6°, se aplica una multa equivalente al cincuenta y cinco por ciento (55%) del monto dejado de oblar, por haberse constatado la comisión de la infracción de Omisión, prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código. Así también se aplican recargos del sesenta por ciento (60%) del importe omitido con más intereses de ley, atento a lo normado por el artículo 59,

inc. f) del mismo cuerpo legal (artículo 8°). Y por el artículo 9° se declara la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos por el pago de la totalidad de los conceptos reclamados, de los Sres. Enrique Pablo Levallois, Carlos Fabián Valle, María Martina Azcurra, José Daniel Rico y Raúl Angel Rodríguez.

A fojas 844 se elevan las actuaciones a este Tribunal Fiscal (artículo 121 del CF) y se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Ángel C. Carballal, pasando a intervenir la Sala I (fs. 847).

Acreditado el pago de las contribuciones de ley, a fs. 853 se otorga traslado a la Representación Fiscal del recurso de apelación articulado por el término de quince (15) días para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fs. 855/862 el escrito de réplica.

Que intimada la firma a fs. 882, para que acompañe listado de clientes debidamente identificados a quienes pretende involucrar en la prueba informativa ofrecida, se presenta su apoderado a fs. 886/889 y acompaña la información requerida en soporte informático por tratarse de un volumen copioso de información.

A fs. 890, se dicta como medida para mejor proveer un requerimiento a la Agencia de Recaudación, para que informe si los contribuyentes detallados en el precitado listado (que constituye el contenido del soporte magnético anexado), clientes de la firma de autos, han presentado las DDJJ y/o abonado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al período fiscal 2012, obrando el resultado de la medida a fs. 899/901.

Por último, se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Pablo Germán Petraglia en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). Asimismo, proveyéndose el ofrecimiento probatorio, se tiene presente la documental y se deniegan las pruebas informativa, pericial contable e informática ofrecidas, por innecesarias a efectos de dirimir la controversia. En atención al estado de los actuados no quedando cuestiones pendientes de tratamiento, se llama a "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- En cuanto a los agravios impetrados por los recurrentes, procederé a resumir los mismos a fin de dar tratamiento conjunto a los puntos controvertidos de manera unificada a raíz de las particularidades de las presentaciones realizadas.

Luego de un repaso de los antecedentes de marras, la apelante analiza en primer lugar la figura del Agente de Recaudación, y declara la inexistencia de la deuda reclamada en tanto cada contribuyente directo ha cumplido con el pago del tributo. Cita jurisprudencia y doctrina.

Sostiene que se incluyen en el ajuste operaciones con clientes de extraña jurisdicción y lugar de

entrega fuera de esta Provincia, no resultando ingresos atribuibles a la Provincia de Buenos Aires. Asimismo considera arbitraria la manera en que se llevó a cabo la fiscalización, sosteniendo que se han considerado como sujetas a percepción de la Provincia, a todas las operaciones que figuraban en el subdiario de IVA ventas, sin discriminar todas las jurisdicciones que se encuentran contenidas en él. Cita el artículo 318 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004.

Además, sostiene que ARBA puede realizar un cruce con los datos con los que cuenta, no solo teniendo en cuenta los datos del agente, sino de los propios contribuyentes, pagos a cuenta y fecha de cálculos de los mismos.

Asimismo expresa que las percepciones efectuadas lo fueron conforme a derecho. Invoca el Informe DPR N° 208/2006. Cita jurisprudencia de este Cuerpo.

Invoca que las diferencias de alícuota en la percepción determinadas, obedecen a la publicación extemporánea en la página web de la DN "B" 70/07, art. 6, y qué dado la envergadura de la empresa imposibilita su aplicación inmediata.

Cuestiona que ARBA no ha computado debidamente la devolución de percepciones a sus clientes mediante las notas de crédito emitidas, ni tampoco los saldos a favor para el mismo período, que tienen su origen en percepciones que la firma ha aplicado en exceso.

A la multa por omisión aplicada y a los recargos, arguye su improcedencia. Solicita la aplicación del art. 888 del C.C y considera que importa en ambas sanciones el elemento subjetivo. Argumenta su postura, repasando los elementos de la infracción tributaria, cita jurisprudencia y en subsidio pide la aplicación del error excusable.

En relación a la responsabilidad solidaria endilgada, refiere a su naturaleza subjetiva sobre la base de lo dispuesto por la Ley de Sociedades Comerciales, norma que prevalece sobre cualquier regulación local del instituto. Entiende que tal circunstancia impide una aplicación automática o indiscriminada de tal responsabilidad. Señala la inexistencia de culpa o negligencia en el accionar de los signados como responsables solidarios por la función que cumplen en la sociedad anónima. Cita jurisprudencia de la Suprema Corte bonaerense. Solicita la declaración de inconstitucionalidad del art. 12 de Código Fiscal respecto de los arts. 21 y 63 del Código Fiscal.

II.- Que, a su turno, y en virtud de que los agravios impetrados por el contribuyente la Representación Fiscal expresa que el apelante reitera los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa del descargo los que fueron refutados y analizados pormenorizadamente, por lo cual el acto es válido.

En lo concerniente al ajuste practicado remite a los sostenido por el ad quo en torno a las razones que diera en cuanto a la alegada carencia de territorialidad (vide fs. 653 vta) y trae a colación el art. 344 de la DN "B" 1/2004 y remite a las conclusiones del período probatorio producido en las actuaciones, donde se procedió a rectificar el ajuste por las empresas señaladas en el Acto en

crisis.

Sobre las diferencias alicuotarias argumentadas, sostienen que el Agente no ha dado precisión en relación a qué clientes o qué impedimentos concretos se le presentó con la publicación del padrón, siendo que la expresión de agravios se torna genérica.

En relación a las notas crédito y el ajuste, remite a los argumentos expuestos en el Acto administrativo y cita la Resolución Normativa serie "B" Nro. 10/2008, donde efectuada la apertura a prueba en el procedimiento determinativo, se informa que no se han ajustado aquellas operaciones que cumplen con tal normativa tal como surge de los papeles de trabajo obrante en el expediente.

Sostiene que el Agente queda liberado de su responsabilidad si demuestra que los contribuyentes principales han cumplido con las obligaciones fiscales, situación que no aconteció al producirse parcialmente la prueba informativa o que la misma no cumplió con los extremos del Informe 208/2006 del Departamento Técnico de la Agencia. Concluye afirmando que a la Agencia le basta con acreditar que el agente ha omitido actuar como agente de recaudación. La carga probatoria posterior, no puede sino estar en cabeza del obligado, bajo riesgo de desvirtuar los fundamentos y objetivos de estos regímenes. Es el mismo agente quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción, lo cual en autos no se halla acreditado. Consecuentemente, la firma no ha desempeñado la carga pública de actuar en el marco que le compete en su carácter de agente. Como tampoco ha acreditado con prueba dicha situación, ya que la inversión de la carga probatoria pesa sobre él.

En relación a los intereses, si bien los apelantes fundan su improcedencia en la inexistencia de deuda, entiende que determinadas las obligaciones deviene su aplicación por imperio de los arts. 886 y 1723 del CCyC.

A los agravios vinculados a las multas aplicadas y los recargos, la Representación Fiscal introduce defensas sobre dichos institutos sosteniendo que no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción ya que la figura se verifica por la simple existencia de la conducta considerada disvaliosa para el legislador. Elabora doctrina y cita jurisprudencia.

A su turno, respecto de la extensión de la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, aclara que el instituto reconoce su fuente en la ley, y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, en calidad de sujetos pasivos del tributo por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado. La norma fiscal, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido la presunción legal de que la prueba del ejercicio del cargo durante los períodos ajustados, acredita la intencionalidad requerida por la figura, invirtiendo la carga de la prueba en cabeza del responsable, en el marco del procedimiento seguido contra el principal. Se trata de una presunción legal, encontrándose a

su cargo la prueba de su exculpación, circunstancia que no ha acaecido en el presente. Aclara que no se trata de una responsabilidad subsidiaria, ni posee beneficio de excusión. Es por dicha razón que se trae a los responsables al procedimiento conjuntamente con el obligado principal, a fin de que puedan ejercer sus defensas en tiempo oportuno.

Finalmente, con relación al planteo de Caso Federal, concluye que no siendo ésta la instancia válida para su articulación, debe tenerse presente para la etapa oportuna.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL: Que, en este estadio, atañe a la Sala abordar los agravios impetrados por el apelante y la contestación que de ellos realiza el Fisco Provincial, respecto del Acto en crisis (DD SEFSC Nº 3997/18).

1) Entrando al análisis de las cuestiones sustantivas, vinculadas al ajuste efectuado, corresponde que explore la figura del Agente de Recaudación, señalando al respecto que *“...El agente de retención es aquel sujeto a quien la norma le atribuye el deber de practicar retenciones sobre los fondos de que dispone por deudas tributarias de terceros, cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal con la consecuente obligación de ingresar al Fisco los importes retenidos en el término y en las condiciones establecidas. Se justifica la retención en el deber de colaboración que se le impone a un sujeto distinto del contribuyente por estar interpolado en la relación jurídica tributaria, pues dicha circunstancia le permite amputar el tributo en la fuente...”* (S.C.B.A., causa I. 2321, "Itoiz, Damián y otros c/Municipalidad de Junín s/Inconstitucionalidad Ordenanza 4201", sent. del 29-II-2012).

Esta definición jurisprudencial puede traspolarse perfectamente hacia el agente de percepción en lo que aquí interesa, aunque en tal caso la vinculación ha de darse con su cliente, contribuyente directo del impuesto, a quien le adiciona al precio y recauda el tributo cuando le cobra por un bien vendido o un servicio prestado. Tratamos entonces con una obligación sustantiva, surgida de la Ley.

Está fuera de debate la condición de agente de percepción de la firma de autos durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B Nº 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de actuación durante el mismo.

De lo hasta aquí dicho se desprende que es obligación específica del agente actuar en los casos, forma y condiciones contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa", sent. del 18-V-2011). En esa misma línea *“...Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su*

obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)...” (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos: "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI").

Así las cosas, el principal argumento de defensa aquí presentado, se relaciona con la inexistencia de obligación ya que, si bien cuestiona que al presentante no le correspondía percibir, sostiene que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron “percibidos”.

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar qué a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler “Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo Penal”. Ed. “La Ley” Ed. 2002 Pág. 193).

En esa misma línea *“...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su [obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)...”* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) cf DGI"). Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico 208, que en sus párrafos se pronuncia señalando que *“...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida...”*. Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: *“... que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía detraer la percepción...”* Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un

deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, la actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención.

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido.

Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación. Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por la misma ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba. Que el principio general, aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable que la Autoridad de aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras.

El obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente). En torno a ello, ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: *“...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema -inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa -un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones...”* (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).

No altera lo dicho, cualquier especulación que pueda hacerse sobre eventuales maniobras fraudulentas por parte de los clientes de la empresa si se tomaran estas percepciones omitidas, extremo que podría disparar acciones fiscales, infraccionales y hasta penales sobre los mismos, mas no sobre la empresa de autos, mucho menos como fundamento para exigirle el pago de este impuesto.

Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que *“...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad...”* (fundesi.com.ar/la-carga dinámica de la prueba y los- Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se consideró razonable requerir a la propia Agencia de Recaudación (vide fs. 891) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados de la firma que se describen en el Anexo I, respondiendo su Representación Fiscal a fs. 900/901, quedando demostrada que ha operado la causal extinguiendo la responsabilidad del Agente de tratas respecto de las firmas donde se informa que han presentado las DDJJ y regularizado los eventuales saldos deudores declarados.

Es necesario advertir a esta altura, que dadas las características propias de un régimen (general o especial) de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente “no percibido”, da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende en la eventual actividad generadora del hecho

imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

Así de las constancias de autos deberá detraerse del ajuste para el período enero a diciembre de 2012, los montos vinculados con los sujetos tributarios donde del resultado de la medida para mejor proveer, ARBA informa de manera afirmativa la presentación de la declaración jurada mensual y su regularización en cuanto corresponda.

Que, en relación al resto de los contribuyentes cuya respuesta negativa ha sido brindada por la Autoridad de Aplicación, corresponde la confirmación del ajuste, con excepción de lo que se expondrá en el siguiente acápite, lo que así Voto.

2) En relación a los argumentos de improcedencia en relación a las operaciones vinculadas con el lugar de entrega fuera de la Provincia de Buenos Aires y en torno a la aplicación de los artículos 318 y 344 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004 (y modificatorias), los agraviados sostienen que las operaciones realizadas con puntos de venta ubicados fuera de la provincia no serían atribuibles a esta jurisdicción, ni estarían sujetas a percepción, abarcando miles de operaciones al decir de los apelantes, que involucran una petición de una prueba pericial contable.

Debo expresar que el ad quo en su acto administrativo (fs. 708 vta), sobre la disposición del art. 344 refiere a aquellas operaciones con sujetos no incluidos en el padrón de alícuotas. De allí la aplicación del 6%. Sin embargo, esto no involucra a los contribuyentes de la provincia de Buenos Aires, que poseen alícuota en el padrón, situación que fue verificada por el inspector actuante (vide fs. 636/637, 196/278 y 282/283) e informada a fs. 703 vta en el Acto en crisis.

Asimismo, en la apertura a prueba dispuesta en el procedimiento determinativo, a fs. 709 el juez administrativo procedió a rectificar el ajuste.

Sin embargo, debe otorgarse razón al planteo del apelante en lo medular. No puedo dejar de mencionar que tal solución está alineada con la que fuera plasmada en su momento por la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, en aras de la incorporación de pautas para la armonización de los regímenes de recaudación en la fuente de las jurisdicciones locales, mediante la Resolución General (CA) N° 3/2010 (B.O. 23/04/2010), que en su parte pertinente dispuso que no se podrá incluir como sujetos pasibles de recaudación a aquellos cuyo sustento territorial y carácter de sujeto pasible, en relación a la jurisdicción que establezca el régimen, se funde en presunciones.” (En igual sentido, Sala II, in re “Farmacia Vasallo Belgrano”, Registro N° 2293 del 01/09/2016 y “Diquesur S.A.”, Registro N° 3478 del 22/04/2024).

Posteriormente, la Resolución General (CA) N° 4/2011, con vigencia al 1° de enero de 2012, y en la misma línea, estipuló que solo podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción

respectiva; los inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral, que sin estar inscripto en la jurisdicción respectiva, evidencien su calidad de tal por las declaraciones juradas presentadas; descartando como sujetos pasibles de percepción los contribuyentes locales, inscriptos exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción o los de Convenio Multilateral que no tengan incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen.

Paralelamente y en esa línea, la Resolución Normativa ARBA N° 3/2012 dispuso que los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos alcanzados por el régimen del Convenio Multilateral que no se encuentren inscriptos como tales en esa jurisdicción provincial, como así también aquellos sujetos que revistan el carácter de contribuyentes puros del citado Impuesto, inscriptos exclusivamente en otra jurisdicción, sin alta en la Provincia de Buenos Aires, serán incluidos por la Agencia en el padrón previsto en el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04 y sus modificatorias, con una alícuota de percepción igual a cero (0).

Más allá de la vigencia temporal de las distintas normas citadas, es indudable que nunca se previó (correctamente agrego) la procedencia de percepción alguna del impuesto, sobre sujetos no alcanzados por el hecho imponible del mismo en esta Provincia (más allá de su situación formal de encontrarse o no inscripto).

En virtud de las consideraciones efectuadas, entiendo que la Agencia de Recaudación deberá detraer del ajuste, todas aquellas operaciones con clientes no inscriptos en esta jurisdicción, sin incidir en esta solución el lugar de entrega del combustible, lo que así declaro.

3) Respecto a los agravios vertidos vinculados a las notas de crédito que al decir de los impugnantes fueron gravadas por ARBA, y tal como expresara la el juez administrativo a fs. 713 y vta, en cuanto al criterio vertido por la Resolución Normativa N° 10/2008, se observa claramente que no se consideraron para la determinación del impuesto a las notas de crédito, en tanto cumplieran con los requisitos reglamentariamente exigidos, esto es, se ha admitido su deducción solo en el caso de anulación total de la factura involucrada, no en meros descuentos cumpliendo así con los extremos de la disposición.

Por ello, además de todo lo expuesto, siendo el agravio impreciso en cuanto a que el número de operaciones no le permite ejercer el derecho de defensa, ya que ha tenido en todo momento acceso a la fiscalización, sus papeles de trabajo y a las actuaciones administrativas, por lo que el agravio en torno a este tema no puede prosperar.

4) Por su parte, en cuanto a las correcciones simétricas sobre eventuales saldos a favor del Agente, alega la apelante que los mismos se originan en supuestas percepciones mal liquidadas (en más).

En torno a ello, comparto el criterio que ha sostenido el juez administrativo en cuanto expresa que en la percepción tomada en más, el contribuyente directo ya las ha descontado en su liquidación

como pago a cuenta, por lo que no corresponde ser expuestas como saldos a favor en el ajuste de marras, lo que así declaro.

5) En torno a la multa aplicada por Omisión, y para aquella porción resultante de pretensión fiscal, en respuesta a la alegada inexistencia de infracción, teniendo en cuenta la norma que la regula (artículo 61 del Código Fiscal), este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del mismo.

Paralelamente, en materia de subjetividad, se exige un mínimo de la misma, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de conformidad con lo establecido en la mencionada normativa. No obstante esto, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido, se debe resaltar –a su vez– que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; causa L. 269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771", fallada el 31/10/1997 -IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-).

En orden a ello, la Corte sostuvo que "...acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuesto y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas [excusas admitida por la legislación]" (C.S.J.N., in re "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I.", publicado en REVISTA IMPUESTOS, 1999-B-2175, P.E.T., 1999-645; Fallos 322:519).

Y es en ese sentido, comparto lo sostenido por este Cuerpo (Sala II) en el antecedente "Destilería Argentina de Petróleo S.A", Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable *"... requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que –en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal...."*.

En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. No se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera, por ello es que corresponde ratificar la cuantía de la sanción en relación a los nuevos montos que surjan luego de la detracción ordenada en los puntos 1) y 2) precedentes, recordando lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto que las multas de carácter fiscal no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración sino como una

sanción ejemplarizante para lograr el acatamiento a las leyes que, de otro modo, serían impunemente burladas (Fallos: t. 185, p. 251; t. 171 p. 366).

6) En cuanto a la subsistencia de los recargos dispuestos (conforme artículo 59 del Código Fiscal) éstos chocarían con la extinción que sobre los mismos produjo la Ley Nro. 14.890, al tenerse por acreditado el pago de la obligación originalmente reclamada en autos.

Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1º: *“...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas...Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aún las que se encuentren (...) en discusión administrativa...”*. Asimismo, a través de su artículo 2do se dispuso: *“En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8”, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...”*.

Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo.

Que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los; ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional. En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, solo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen de regularización en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder, de allí las consideraciones que sustento para

dejar sin efecto los recargos e intereses, en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se propone, lo que así declaro.

En cambio, en relación a las operaciones subsistentes, corresponde la aplicación de los recargos del art. 59, encontrándose su forma de cálculo legalmente reglada por el Código Fiscal, siendo vedado a este Cuerpo cambiar las pautas y modalidades decididas por el legislador para cálculo. De allí su procedencia.

7) Por su parte, y en relación a los agravios vertidos en torno a los intereses resarcitorios aplicados, el artículo 96 del Código Fiscal (y concordantes anteriores), establece que: *“La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda - 16/24 - de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%). Dicho interés será establecido por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual. Cuando el monto del interés no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado constituirá deuda fiscal y será de aplicación, desde ese momento y hasta el de efectivo pago, el régimen dispuesto en el primer párrafo. La obligación de abonar estos intereses subsiste mientras no haya transcurrido el término de prescripción para el cobro del crédito fiscal que lo genera. El régimen previsto en el presente artículo no resultará aplicable a deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales originadas en diferencias imputables exclusivamente a errores de liquidación por parte de la Autoridad de Aplicación, debidamente reconocidos...”*

Así, dichos accesorios se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión, siendo que la premisa del artículo citado, pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado, no significando sino [otra cosa que restituirle al acreedor el justo valor del dinero que no ha podido - utilizar a término, prescindiéndose de todo dolo o culpa del obligado, salvo la especial y excepcional situación prevista en su último párrafo (la que no se verifica en autos). En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en autos “Cables Epuyen S.R.L”, Sentencia del 26/06/2012, Registro 1696, entre otros.-

Cabe recordar que *“...La exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -restrictivamente apreciadas- - ya que le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario, de su obligación en ese campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su -espíritu y de*

los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683, to. en 1998)...” (C.S.J.N, en autos “Citibank NA (TF 15575-1) c/ D.G.I.”, Sentencia 17/24 - del 1° de junio de 2000). *“..Cuando se adeuda el gravamen, no pueden exonerarse los intereses resarcitorios frente a la ausencia de toda norma que así lo establezca...”* (C.S.J.N. en autos “Santa Cruz, Provincia de c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal”, Sentencia del 2 de febrero de 1993).

Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto —o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia (CS en “Pepsi Cola Argentina S.A.C.I.(TF13.816-1) c. DGI”, sentencia de fecha 23/12/2004, Fallos: 327:5736). Ello es así, máxime si se tiene en cuenta que, como lo prescribe la ley en su actual redacción y lo puntualizó la Corte, en otros precedentes (Fallos 304:203), se trata de la aplicación de intereses resarcitorios, cuya naturaleza es ajena a la de las normas represivas.

Por lo expuesto, rechazo asimismo por improcedentes los argumentos traídos por la parte; lo que así también Voto.

8) Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a los Sres. Enrique Pablo Levallois, Carlos Fabián Valle, María Martina Azcurra, José Daniel Rico y Raúl Angel Rodríguez, es importante destacar que es unánime -por evidente- la coincidencia en encontrar el fundamento de la responsabilidad solidaria tributaria en lo recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas fiscales.

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

personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario. Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni la administración tributaria ni la justicia.

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

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

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

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante el período determinado, no ha sido discutida por el apelante, extremo además acreditado en autos con la documentación societaria agregada en autos (Estatuto social y actas de fs. 21/44 y 116/120). Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...*Asimismo los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes*”.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los miembros activos del directorio social, único órgano encargado de la administración de la empresa por mandato legal y asunción convencional.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por el apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde,

Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de “[inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere competentes el artículo para 12 declarar del mismo la inconstitucionalidad Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de las 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”*. Lo subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley 27430), me llevan a acatar esta nueva doctrina a pesar de mi disidencia, considerándola aplicable al caso de autos respecto de los Sres. Enrique Pablo Levallois, Carlos Fabián Valle, María Martina Azcurra y José Daniel Rico, sobre quienes no se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte, al no acreditarse intervención directa alguna en la administración social vinculada a la cuestión impositiva.

Disímil es la situación del Sr. Raúl Angel Rodríguez. Para así concluir no hace falta más que analizar su suscripción de los balances cerrados al 31.12.2011 y al 31.12.2012 (fs. 47/63), con descripción pormenorizada de pasivos tributarios específicos (fs. 57).

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

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

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados de nuestro Máximo Tribunal provincial, para

declarar a esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

Finalmente al Caso Federal planteado, no siendo esta la instancia para su resolución, se hace reserva del mismo para su oportunidad.-

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 680/696 por el Dr. Emilio Alberto Bartolomeu, en representación y patrocinio de la firma “OPERADORA DE ESTACIONES DE SERVICIO S.A.” (OPESSA), al cual adhieren a fs. 778/783, 790/795, 804/809, 816/821, 828/833, respectivamente, los Sres. Enrique Pablo Levallois, Carlos Fabián Valle, María Martina Azcurra, José Daniel Rico y Raúl Angel Rodríguez, todos por derecho propio y con el patrocinio del mencionado profesional; contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3997 dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 19 de junio de 2018. 2º) Requerir a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III puntos 1) y 2) de la presente. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada a los Sres. Enrique Pablo Levallois, Carlos Fabián Valle, María Martina Azcurra y José Daniel Rico. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Raúl Angel Rodríguez, exclusivamente en lo relativo al pago de las sanciones dispuestas en los artículos 6º y 8º. 5º) Confirmar en las restantes cuestiones la Disposición citada, debiéndose aplicar intereses, recargos y multa sobre las resultas de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.

VOTO DEL CR RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que tal como ha quedado delineada la controversia, corresponde que me expida sobre los agravios expuestos por el apelante contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3997, dictada con fecha 19 de junio de 2018 y, resolver si la misma se ciñe a derecho.

Al respecto, en virtud de los fundamentos desarrollados por el Vocal Instructor es que adhiero a las soluciones propuestas en el Considerando III de su voto, bajo los puntos 1), 2) ,3), 4), 5), 6) y 7).

Con relación al punto 2), en el que se discute la procedencia de la aplicación de la alícuota del 6% para calcular la percepción omitida en aquellas operaciones efectuadas con clientes no empadronados en la provincia de Buenos Aires, comparto la solución propuesta en el voto que me antecede, dejando a salvo la posición que he dejado sentada en autos “BULONFER SA”, Sentencia del 16/10/2024, Registro N° 2567, Sala I; con relación a la aplicación del artículo 344 de la DN N° 1/2004 y la incidencia de la Resolución General de la Comisión Arbitral N° 4/2011, vigente desde el 01 de febrero de 2012, por medio de la cual los Organismos del Convenio decidieron sentar “...los lineamientos que cada Jurisdicción provincial deberá observar”, los que, puntualmente, resultan opuestos a lo normado en el artículo 344 de la DN “B” N° 1/2004 y en

consonancia con ello, la Resolución Normativa N° 03/2012 (de fecha 31/01/2012), emitida por la Provincia de Bs. As., en su carácter de adherente del C.M. e integrante de los Organismos del Convenio.

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la pretensión fiscal en este punto y, en consecuencia, ordenar a la Autoridad Fiscal que practique liquidación, detrayendo del reclamo fiscal los montos ajustados con alícuota del 6%, concernientes a las operaciones realizadas con contribuyentes del Convenio Multilateral **no inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Buenos Aires**, lo que así también declaro.

VOTO DEL CONJUEZ PABLO GERMAN PETRAGLIA: LLamado a votar en tercer término, a partir del relato de los hechos realizados por el Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal, adhiero a los fundamentos y a su propuesta resolutive.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 680/696 por el Dr. Emilio Alberto Bartolomeu, en representación y patrocinio de la firma “OPERADORA DE ESTACIONES DE SERVICIO S.A.” (OPESSA), al cual adhieren a fs. 778/783, 790/795, 804/809, 816/821, 828/833, respectivamente, los Sres. Enrique Pablo Levallois, Carlos Fabián Valle, María Martina Azcurra, José Daniel Rico y Raúl Angel Rodríguez, todos por derecho propio y con el patrocinio del mencionado profesional; contra la Disposición Delegada SEFSC N° 3997 dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 19 de junio de 2018. 2º) Requerir a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III puntos 1) y 2) de la presente. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada a los Sres. Enrique Pablo Levallois, Carlos Fabián Valle, María Martina Azcurra y José Daniel Rico. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Raúl Angel Rodríguez, exclusivamente en lo relativo al pago de las sanciones dispuestas en los artículos 6º y 8º. 5º) Confirmar en las restantes cuestiones la Disposición citada, debiéndose aplicar intereses, recargos y multa sobre las resultas de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.09.15 14:04:13 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.09.15 14:18:01 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by PETRAGLIA Pablo German
Date: 2025.09.17 07:43:57 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Pablo Germán Petraglia
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ROMERO María Verónica
Date: 2025.09.17 13:08:15 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Verónica Romero
Secretaria
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-2025-33381979-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 17 de Septiembre de 2025

Referencia: Expediente número 2360-0103232 del año 2014 caratulado “OPERADORA DE ESTACIONES DE SERVICIO”.

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-33380980-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2673.---

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: 2025.09.17 13:10:44 -03'00'

Verónica Romero
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: 2025.09.17 13:10:45 -03'00'