

## Informe de Novedades Tributarias (CFR) N°72

### Objetivo del Informe:

Analizar la Jurisprudencia Judicial y Administrativa más relevante a la cual he tenido acceso en el período.



1. Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Maxicambio S.A. c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo (23/11/2023)”*. Impuesto al Valor Agregado. Onerosidad. Límite a la Aplicación de Exenciones (Accesoriedad a la Prestación de Servicios Gravados). Carga Probatoria.



2. Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Indupoles Argentina S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, s/ Acción Declarativa de Certeza (14/11/2023)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Regímenes de Recaudación. Potestades Tributarias Provinciales. Competencia de Nuestro Máximo Tribunal de Justicia.



3. Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“So Energy Argentina S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza (19/10/2023)”*. Impuesto de Sellos. Carta Oferta. Aceptación Tácita o Expresa.



4. Corte Suprema de Justicia de la Nación. *“Holcim (Argentina) S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/Acción Declarativa (2/11/2023)”*. Tasa Ambiental para el Control y Fiscalización de Residuos Peligrosos. Competencia Originaria.



5. Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA). *“La Papelera del Plata S.A. (2/11/2023)”*. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Prescripción en Materia Sancionatoria. Plazos y Causales de Suspensión. Aplicación del Código Penal de la Nación. Interpretación de la Jurisprudencia *“Alpha Shipping”*.

1. **Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Maxicambio S.A. c/ Dirección General Impositiva s/Recurso Directo de Organismo Externo (23/11/2023)”. Impuesto al Valor Agregado. Onerosidad. Límite a la Aplicación de Exenciones (Accesoriedad a la Prestación de Servicios Gravados). Carga Probatoria.**

**I. EL CASO**

El 26 de mayo de 2020, la **Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal (Sala II)** confirmó el pronunciamiento del **Tribunal Fiscal de la Nación** que, a su turno, había revocado la Resolución N°51/2011, dictada por la **Jefa de la División Revisión y Recursos de la Dirección Regional de Tucumán**, de la Dirección General Impositiva - AFIP.

Por el citado acto, el fisco había determinado de oficio la obligación tributaria de **Maxicambio S.A.**, entidad autorizada por la autoridad de aplicación para funcionar como **casa de cambio**, frente al Impuesto al Valor Agregado (IVA) por los períodos fiscales 01/2005 a 03/2008, con más los intereses resarcitorios correspondientes y una multa equivalente al 70% del impuesto omitido, conforme al artículo 45, de la Ley 11.683.

El fundamento de la determinación radicaba en considerar que los giros, transferencias y compraventas de cheques u otros títulos de crédito en moneda extranjera, efectuados por la actora, se encontraban alcanzados por aquel tributo en los términos del artículo 3, inciso e), punto 21 y que **tales transacciones excedían la mera compraventa de divisas<sup>1</sup> e involucraban, además, la prestación de un servicio gravado, como es la transferencia**

---

<sup>1</sup> **Exentas en el IVA. Inciso e), artículo 7, Ley de IVA:**

*“Estarán exentas del impuesto establecido por la presente ley, las ventas, las locaciones indicadas en el inciso c) del artículo 3º y las importaciones definitivas que tengan por objeto las cosas muebles incluidas en este artículo y las locaciones y prestaciones comprendidas en el mismo, que se indican a continuación:... e) Monedas metálicas (incluidas las de materiales preciosos), que tengan curso legal en el país de emisión o cotización oficial”.*

Por su parte, el **artículo agregado a continuación del artículo 28, del Decreto Reglamentario**, establece que:

*“Las exenciones dispuestas en los incisos b), c), d) y e), del primer párrafo del artículo 7º de la ley, serán procedentes aun cuando los títulos valores, acciones, divisas o moneda extranjera, incluidos en ellas, se negocien a través de las llamadas operaciones de rueda continua...Asimismo, las referidas exenciones también resultan comprensivas de las operaciones de pases que se realicen con los bienes indicados en el párrafo anterior, con la intervención de entidades financieras regidas por la ley 21526 o mercados autorregulados bursátiles, que revistan la calidad de tomadores o colocadores en las mismas”.*

**bancaria, por lo que resultaba aplicable lo previsto en el último párrafo<sup>2</sup>, del artículo 7, de la Ley.**

Por otro lado, la contribuyente había alegado que no percibía ninguna remuneración por las operaciones de cambio instrumentadas mediante giros, transferencias y compraventa de cheques, sino que éstas implicaban gastos y costos necesarios para su consumación, mas no una comisión.

A su turno, el *a quo* entendió que la solución de la controversia pasaba por determinar si las operaciones referidas revestían o no el carácter de onerosas exigido por la ley del IVA.

- **En este punto, la Cámara afirmó que no podía exigirse al contribuyente la prueba de un hecho negativo (es decir, que no había percibido remuneración alguna), sino que recaía en el Fisco acreditar aquel extremo, lo que no había acontecido en el caso.**

Al analizar la prueba emanada de un Informe del **Banco Central de la República Argentina (BCRA)** y del **Informe Pericial Contable**, se resolvió que no constituían elementos probatorios suficientes que otorgaban adecuado sustento a la postura de la AFIP y, por lo tanto, impedían calificar de onerosas a las operaciones objetadas por el Fisco.

Específicamente la Sala II, de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, afirmó:

- *“...Ahora bien, con el fin de responder los agravios expuestos por el recurrente, cabe señalar que, aun siguiendo el razonamiento propuesto por el Fisco, en el sentido de que, en la modalidad descripta se estaría prestando un servicio que excede la compraventa de moneda extranjera; lo cierto es que, para considerarla una prestación gravada debe comprobarse que la casa de cambios percibe una contraprestación por ese servicio, lo que es lo mismo que decir, que lo que debe probarse es el carácter oneroso de la operación referida (transferencia, giro, compraventa de cheque en moneda extranjera, etc.)...”*

Por tales razones consideró que la decisión adoptada por el Tribunal Fiscal de la Nación resultaba ajustada a derecho.

---

<sup>2</sup> *“La exención establecida en este artículo no será procedente cuando el sujeto responsable por la venta o locación, la realice en forma conjunta y complementaria con locaciones de servicios gravadas, salvo disposición expresa en contrario”.*

Disconforme, el Fisco dedujo el recurso extraordinario, cuya denegación por resolución del 25 de septiembre de 2020, originó la queja, objeto del presente decisorio.

## II. LA PROCURACIÓN<sup>3</sup>

La **Dra. Laura Mercedes Monti**, desde el comienzo de su dictamen nos advierte que el **razonamiento del a quo no resulta ajustado a derecho conforme a las constancias de la causa**, lo que se traduce en una inadecuada ponderación de la prueba producida en autos y en un evidente menoscabo de la garantía de defensa en juicio del recurrente.

Analiza los conceptos que componen el resultado operativo por la venta de divisas de la casa de cambio según el propio **Informe del BCRA** y, también, la **Pericia Contable** y advierte que el mismo no es consecuencia de una comisión que abone el comprador o vendedor por cada operación. En consecuencia, sostiene (como se mencionó en el párrafo anterior) la ponderación de dicha prueba informativa y pericial ha sido errónea en las etapas procesales previas.

Específicamente, la Procuradora expresa que:

- *“Observo que los párrafos transcriptos se refieren, sin hesitación, a la forma en que las agencias y casas de cambio como la actora calculan sus resultados operativos, de lo cual **no puede derivarse (en mi criterio) que las operaciones aquí observadas no sean onerosas**. Así lo pienso pues el carácter oneroso de una operación se define por...las ventajas que procuran a una u otra de las partes, la cual...no les es concedida sino por una prestación que ella le ha hecho, o que se obliga a hacerle...circunstancia ajena a la existencia de resultados operativos en cabeza del sujeto que la realiza...”*. El resaltado me pertenece
- *“...Lo expuesto adquiere mayor relevancia al advertirse que el **Fisco explicó claramente, sin que la contribuyente lo controvirtiera, que se detectaron casos donde las casas de cambio encubren las comisiones cobradas por los servicios**. Se trata de las denominadas operaciones recíprocas...”*. El resaltado me pertenece
- *“...En definitiva, observo que las pruebas valoradas por la cámara no guardan ninguna relación con la conclusión a la que arribó, esto es, que las operaciones impugnadas por el Fisco no revisten carácter oneroso...”*. El resaltado me pertenece

---

<sup>3</sup> Dictamen de fecha: 20/12/2021.

Por lo tanto, la Procuradora concluye que la sentencia apelada no satisface las exigencias de fundamentación necesarias para ser considerada como un acto judicial válido.

**Luego, la Dra. Monti, analiza un aspecto medular en materia probatoria y es la afirmación de la Cámara de que: “no corresponde exigir a la actora que pruebe un hecho negativo”.** Sobre el mencionado tema plantea que demostrar los distintos conceptos que integraban el precio que la Sociedad cobró a sus clientes (para acreditar, de ese modo, que no incluía una comisión por la operación realizada), no constituye un hecho negativo, sino la ineludible carga procesal de quien alega un extremo (en el caso, que únicamente percibió los gastos necesarios para efectuar la operatoria), lo cual requiere demostración y cuya ausencia sella la suerte adversa de su pretensión.

Por todo lo expresado, dictamina que debe hacerse lugar a la queja, declarar procedente el recurso extraordinario, dejar sin efecto la sentencia apelada, y disponer que vuelvan los autos al tribunal de origen para que, por quien corresponda, se dicte un nuevo pronunciamiento con arreglo a lo expuesto.

### III. LA CSJN

Nuestro Máximo Tribunal, resuelve, haciendo suyo el Dictamen de la Procuración (al cual remite en cuanto a sus fundamentos), que se hace lugar a la queja, se declara procedente el recurso extraordinario y se revoca la sentencia apelada.

## 2. Corte Suprema de Justicia de la Nación. “*Indupoles Argentina S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur, s/ Acción Declarativa de Certeza (14/11/2023)*”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Regímenes de Recaudación. Potestades Tributarias Provinciales. Competencia de Nuestro Máximo Tribunal de Justicia.

### I. EL CASO

**Indupoles Argentina S.A.**, promueve demanda en los términos de los artículos 320 y siguientes, del **Código Procesal Civil y Comercial de la Nación**, contra la **Provincia de Tierra del Fuego**, Antártida e Islas del Atlántico Sur, a fin de que se despeje el estado de incertidumbre en que dice encontrarse a raíz de la pretensión de la demandada de exigirle el pago de un monto a cuenta del **Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB)** y del **Fondo de Financiamiento de Servicios Sociales (FFSS) por actividades productivas llevadas a cabo exclusivamente en territorio de la Provincia de Buenos Aires**, por la sola circunstancia de que contrate con algún contribuyente que sea agente de retención en aquel Estado provincial.

Cabe destacar que su establecimiento industrial está localizado en la Provincia de Buenos Aires y la comercialización de sus productos se lleva a cabo de modo presencial en esas instalaciones, desde donde los clientes retiran la mercadería adquirida. Todo producto transportado fuera del territorio de la PBA es por cuenta y riesgo del adquirente.

Ahora bien, la demandada a través de la Agencia de Recaudación Fueguina, estableció un régimen de retención como pago a cuenta del IIBB y FFSS, mediante el dictado de la Resolución N°148/2014, la cual establece que: *“cuando los Agentes de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos designados por este Organismo adquieran bienes o servicios de contribuyentes no inscriptos en esta jurisdicción, el monto a retener será el que resulte de aplicar el doble de la alícuota establecida para la actividad del contribuyente no inscripto, con más la retención del UNO POR CIENTO (1%) en concepto de Alícuota Adicional denominada ‘Fondo de Financiamiento de Servicios Sociales’ sobre el importe a pagar, siempre y cuando los bienes o servicios tengan como lugar de destino la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur y ello sea conocido por el proveedor pasible de la retención”.*

- **Es decir, como sucede en muchas jurisdicciones subnacionales, la Provincia de Tierra del Fuego pretende gravar a la accionante, independientemente de que no desarrolle ningún tipo de actividad en dicha jurisdicción, basándose en un mero régimen de recaudación, establecido por una resolución administrativa, el cual, a su vez contiene un componente sancionatorio impropio u oblicuo (el doble de la alícuota establecida para la actividad).**

Por último, con relación a la posibilidad de contar con una Constancia No Inscripción, prevista en los artículos 20 y 21, de la Resolución N°53/2010, manifiesta que a partir de noviembre de 2014 la demandada no se la ha emitido, y esa circunstancia la ha obligado a soportar las detracciones patrimoniales que surgen de la documentación acompañada.

**En consecuencia, la demandante solicita:**

- a) La declaración de inconstitucionalidad de las normas citadas ya que, según afirma, las obligaciones que ellas imponen afectan de forma directa e inmediata los principios y garantías constitucionales consagrados en los artículos 9, 10, 11, 12, 28, 31, 33, 75 incisos 2, 6, 11 y 13; 126 y 128 de la Constitución Nacional en tanto gravan actividades realizadas fuera de los límites geográficos de la provincia demandada.
- b) La devolución de la suma que le habría sido retenida.
- c) El dictado de una medida cautelar.

## II. LA CSJN

En primer lugar, nuestro Tribunal Címero, plantea resulta sustancialmente análoga a la examinada y resuelta en los autos **“Rafaela Alimentos Sociedad Anónima c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de certeza e inconstitucionalidad (19/02/2019)”**.

A partir de citar dicho precedente, se sostiene que el tema planteado se vincula con la facultad que el Código Fiscal de la Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur le atribuye a la Dirección General de Rentas provincial de establecer que actúen como: *“agentes de retención, percepción o información, las personas físicas, sociedades con o sin personería jurídica y toda entidad que intervenga en operaciones o actos de los que se deriven o puedan derivar ingresos alcanzados por el impuesto”*<sup>4</sup>.

**Llegado a este punto es pertinente destacar que:**

- La accionante no cuestionó las facultades de la administración local de establecer regímenes de recaudación en la fuente, si no que se plantea la inconstitucionalidad de normas que gravan actividades que se devengan fuera del territorio de la Provincia de Tierra del Fuego y que estableces sanciones oblicuas.
- El régimen de recaudación es sólo un instrumento, la sustancia es la fiscalidad de operaciones que carecen de vinculo territorial la jurisdicción demandada.
- Siempre debemos tener como faro el **Dictamen de Procuración**<sup>5</sup> en los autos **“Helicópteros Marinos S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, Provincia s/ Acción Declarativa”**<sup>6</sup>, también sobre límites en el ejercicio de potestades tributarias locales.

En el mismo el **Dr. Ricardo O. Bausset** expresa que: *“La facultad de imponer tributos ha de ser ejercida por las provincias sobre aquellas actividades creadoras de riqueza que se producen dentro del ámbito físico de la provincia. Si gravan operaciones realizadas fuera de sus territorios, exceden el ámbito de sus potestades tributarias...Bajo estas claras premisas, concluyo que la postura de la demandada es inaceptable, pues (bajo el argumento de la existencia de un “punto de conexión” en su territorio) intenta gravar una porción de actividad realizada a extramuros de sus límites*

---

<sup>4</sup> Artículo 103, de la Ley 439.

<sup>5</sup> Dictamen de fecha 27/04/2006.

<sup>6</sup> Sentencia de la CSJN del 8/06/2010.

*físicos, excediendo indebidamente el ámbito de sus potestades e invadiendo otra jurisdicción. Por ello, considero que su pretensión, en este aspecto, debe ser rechazada...”. El resaltado me pertenece*

Volviendo a la resolución de la CSJN, en la misma se considera que: *“lo que la actora cuestiona en concreto es el modo como la referida Dirección General de Rentas provincial reglamentó el sistema de ingreso en la fuente de los tributos mediante los Agentes de Retención..., planteo que exige examinar si esas disposiciones de carácter general extralimitan o no las facultades y poderes reglamentarios atribuidos por el derecho público local a ese órgano...”*<sup>7</sup>.

En consecuencia se resuelve (en contra de lo dictaminado por la procuradora) declarar la incompetencia de la CSJN para entender en el caso por vía de su instancia originaria.

- En igual sentido, el mismo día, se resuelve en la causa: **“Dalpra, Orlando c/Provincia de Tierra del Fuego, Antártida e Islas del Atlántico Sur s/Acción Declarativa de Certeza y Repetición”**.
- Cabe destacar que esta declaración de incompetencia se produce seis años después de interpuesta la acción y fue producto del voto de la mayoría, con dos disidencias, los Dres. **Carlos Fernando Rosenkrantz y Ricardo Luis Lorenzetti**.

### 3. Corte Suprema de Justicia de la Nación. **“So Energy Argentina S.A. c/ Salta, Provincia de s/ acción declarativa de certeza (19/10/2023)”**. Impuesto de Sellos. Carta Oferta. Aceptación Tácita o Expresa.

#### I. EL CASO

**So Energy Argentina S.A. (SEA)** promueve acción declarativa de certeza contra la **Provincia de Salta**, a fin de que se declare la invalidez e inconstitucionalidad de la pretensión de gravar con el **Impuesto de Sellos la Carta Oferta Irrevocable** emitida el 6 de abril de 2009 por SEA a Energía Argentina S.A. (ENARSA), que contiene la *“Propuesta de provisión de servicio y/o equipamiento de generación de energía eléctrica distribuida”*, aceptada, tácitamente, por ENARSA mediante un depósito bancario.

La actora provee servicios de generación de energía eléctrica y el objeto de la Carta Oferta Irrevocable era la instalación, en el año 2009, de una planta generadora en Tartagal, Provincia

---

<sup>7</sup> Lo cual implica realizar una inmersión en el derecho público local, algo profano en los términos de nuestro Máximo Tribunal, más allá que la cuestión federal sea preponderante.



de Salta. Dicha contratación fue realizada por ENARSA, mediante licitación ENARSA N°1/2007 GEED I, en el marco del programa “Generación Eléctrica Distribuida”, consagrado por medio de la Resolución (SE) N°22/2007. Cabe destacar que fue el Ente Regulador de Servicios Públicos de la Provincia de Salta quien solicitó al entonces Secretario de Energía de la Nación la instalación de la mencionada una planta, a los fines de paliar el grave déficit estructural de abastecimiento de energía en la región.

- **La Carta Oferta contenía un modo de aceptación tácita del contrato mediante un depósito en una cuenta bancaria, el que ENARSA efectuó y luego comunicó mediante nota del 18 de abril de 2009.**

Por su parte, el Fisco provincial considera que hay instrumento gravado por Impuesto de Sellos, en los términos del artículo 230, del Código Tributario (CT), al entender que la aceptación de la Propuesta no pudo perfeccionarse mediante el depósito en la cuenta bancaria de SEA, dado que fue realizado por ENARSA vencido el plazo de 72 horas que se le otorgaba en la carta oferta, por lo que tal aceptación se perfeccionó mediante la nota que esta sociedad le envió a la empresa actora, el 18 de abril de 2009, en la que le comunicó que había efectuado dicho depósito, la cual, según el Decreto (Provincial) 758/2013, por medio del cual se rechaza el recurso jerárquico interpuesto contra el ajuste, tipifica un instrumento gravado.

**En virtud de lo expuesto, SEA pone en debate si:**

- i) La provincia tiene potestad para aplicar el impuesto de sellos a una carta oferta que no cumple con los requisitos establecidos en el CF.
- ii) La pretensión fiscal local viola los artículos 9, 10 y 11 de la Constitución Nacional.
- iii) La conducta provincial es contraria al principio de supremacía constitucional y a la cláusula comercial (artículos 31 y 75, inciso 13, de la Constitución Nacional), en virtud de que se estaría exigiendo un gravamen que obstaculiza e impide la normal generación, venta y transporte de energía eléctrica en el mercado eléctrico mayorista.

En función de ello la actora concluye que la pretensión provincial viola los artículos 4, 9, 10, 11, 17, 19, 28, 31, 75, incisos 2, 13, 15 y 18, y 126 de la Constitución Nacional, como así también lo previsto en el artículo 12, de la Ley 15.336<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Ley de Energía Eléctrica (BO 22/09/1960).

Por otra parte, se hace hincapié en que Salta desconoce el principio de reserva de ley en materia tributaria, dado que la carta oferta que se intenta gravar no cuenta con firma de las partes (artículo 1012, Código Civil) y no reúne los requisitos fijados por los artículos 226, 228 y 230 del CF, a los efectos de ser considerado un instrumento autosuficiente y, por tanto, susceptible de tributar el Impuesto de Sellos.

SEA pone de relieve que, contrariamente a lo argumentado por el fisco salteño, durante la instancia administrativa, la nota de fecha 18 de abril de 2009 enviada por ENARSA:

- ***“no transcribe los elementos esenciales de la oferta, ni tampoco sus enunciados esenciales (...) sólo se limitó a poner en conocimiento de su mandante el depósito de la suma de \$ 100 en la cuenta bancaria de SEA y se acompañó la constancia de dicho depósito”.***

Se puede advertir el cuidado que ha tenido la actora, al momento de plantear sus agravios, en omitir cualquier mención a la Ley de Coparticipación Federal de Impuestos (23.548), bajo el yugo del implacable antecedente ***“Papel Misionero SAIFC c/Provincia de Misiones s/Acción Declarativa (5/05/2009)”***, de la CSJN.

## II. LA CSJN

En primer lugar se considera que este juicio es de la competencia originaria de la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Además, se ha constatado que ***“ha mediado actividad fiscal suficiente”***, a partir de las notificaciones de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Salta, que derivó en la instrucción del Sumario N°05020306-000033/10 a través del cual el ente recaudador local determinó una deuda en materia de Impuesto de Sellos, la cual fue confirmada por Resolución N°3036/10, del Director General de Rentas de la Provincia de Salta, la que además rechazó el descargo presentado por SEA y aplicó una multa. A ello se suma el dictado del Decreto del Gobernador de la Provincia de Salta mediante el cual se rechazó el recurso jerárquico presentado.

- **En consecuencia, la actuación administrativa reseñada configura, como ya se dijo, una conducta explícita del órgano fiscal, destinada a la percepción del impuesto de sellos, que habilita la admisibilidad de la vía intentada.**

Yendo a la cuestión de fondo los Jueces de la Corte analizan el Decreto 758/2013, en particular el párrafo en el que el Gobernado considera que: *“se entiende que a los efectos fiscales, tal como lo prevé la citada norma, la nota remitida por ENARSA con los recaudos que tomó el*

remitente, **contiene los elementos necesarios para considerarla gravada con el impuesto de sellos provincial**; situación que hubiese sido diferente si sólo hubiese existido un depósito bancario, ya que en este caso nos encontraríamos frente a una oferta y un hecho jurídico que resultaría insuficiente a los fines de la imposición del impuesto de sellos”. El resaltado me pertenece.

Ahora bien, en la respuesta de ENARSA, del 18 de abril de 2009 (a la que refiere el párrafo del Decreto 758/2013 antes transcripto) se consigna la siguiente referencia:

- *“Aceptación carta oferta 06/04/2009. Licitación ENARSA N° 1/2007 GEED I. Ampliación de CT Junín y relocalización parcial en Nodo Tartagal, Provincia de Salta”.*
- Por otra parte, su texto se ciñe a comunicar que el mentado depósito de \$ 100 se hizo efectivo en la cuenta bancaria indicada en la oferta, adjuntándose la constancia correspondiente<sup>9</sup>.

Luego, nuestro Tribunal Címero, sin los reparos de la demandante, anida en la **Ley de Coparticipación 23.548**, específicamente en la caracterización de **instrumento** a los fines del Impuesto de Sellos, como condición esencial establecida a los fines de ejercerse las atribuciones tributarias provinciales en la materia<sup>10</sup>.

Posteriormente, se analiza el CF provincial, en particular el mencionado artículo 230, en el cual establece que:

- *“los actos, contratos y operaciones realizados por correspondencia epistolar o telegráfica, están sujetos al pago del Impuesto de Sellos desde el acto de su perfeccionamiento. A tal efecto, se considerará como perfeccionamiento del acto, contrato u obligación, la correspondencia en la cual se acepta una oferta, transcribiendo sus términos o sus enunciados o elementos esenciales”.*

**A partir de lo expuesto se destaca que la nota por medio de la cual ENARSA aceptó una oferta que únicamente identifica con su fecha de emisión, el número de licitación y la obra a la cual se refiere, no cumple con los requisitos y caracteres exigidos por las normas tributarias antes enunciadas para configurar un instrumento sujeto al Impuesto de Sellos, razón por la cual la pretensión fiscal de la provincia contraviene, en el orden federal, lo**

---

<sup>9</sup> No se transcriben los elementos esenciales del contrato que le permitan gozar de la autosuficiencia exigida eruirse en un instrumento gravado.

<sup>10</sup> Artículo 9, inciso b, apartado 2.

dispuesto en el artículo 9, acápite 2, de su inciso b), de la Ley 23.548, además de no encontrar justificación en su propio texto legal impositivo.

Como consecuencia de todo lo expuesto, la CSJN resuelve, por mayoría, “hacer lugar a la demanda seguida por So Energy Argentina S.A. y declarar la invalidez de la pretensión de la Provincia de Salta”.

- En el mismo sentido, el mismo día, se resuelve en los autos “**Integración Energética Argentina S.A. c/Provincia de Salta s/Acción Declarativa de Inconstitucionalidad**”.

**4. Corte Suprema de Justicia de la Nación. “Holcim (Argentina) S.A. c/ Provincia de Santa Fe s/Acción Declarativa (2/11/2023)”. Tasa Ambiental para el Control y Fiscalización de Residuos Peligrosos. Competencia Originaria.**

**I. EL CASO**

La Sociedad promueve acción declarativa contra la Provincia de Santa Fe, a fin de que se haga cesar el estado de incertidumbre en el que dice encontrarse frente a lo previsto en los Capítulos V a IX, de la Ley Provincial 13.959, cuya declaración de inconstitucionalidad solicita, por entender que, por dichas normas, la provincia demandada crea una tasa ambiental y establece barreras administrativas discriminatorias, lo que resulta violatorio de los artículos 9, 10, 16, 18, 28, 31, 41, 42, 75, inciso 13, y 126 de la Constitución Nacional, así como del artículo 3, inciso d), de la ley 27.442<sup>11</sup>.

La compañía se dedicada a la industria de la construcción y a la provisión de servicios de gestión de residuos a través de la tecnología de **coprocesamiento**, por la cual se incorporan al proceso de fabricación de cemento residuos generados por otras industrias, los que son reciclados o recuperados sin producir ningún residuo adicional y destruyendo sus componentes tóxicos. Cuenta con tres plantas ubicadas en las provincias de: Córdoba, Mendoza y Jujuy.

El artículo 16, de la Ley 13.959, de la Provincia de Santa Fe crea el “*Fondo para Control y Fiscalización de Residuos Peligrosos*”, **el cual se integra por una tasa ambiental equivalente al precio de medio litro de gasoil por cada kilogramo de residuo peligroso que se transporta para su tratamiento o disposición final en extraña jurisdicción, a cargo del generador de dichos residuos.**

---

<sup>11</sup> Ley de Defensa de la Competencia.

**La accionante menciona que, según lo establecido en el artículo 17, de la mencionada norma, el depósito previo de la tasa es condición *sine qua non* para que la autoridad de aplicación ambiental autorice el envío de los residuos peligrosos a extraña jurisdicción.** De tal forma, los generadores deben pagar la tasa sin tener certeza sobre si su solicitud de salida de residuos peligrosos fuera de la provincia será viable o no y sin saber cuánto tardará en ser resuelta, lo que, según afirma, **implica instalar barreras administrativas y arancelarias a los coprocesadores y transportistas de residuos peligrosos de extraña jurisdicción.**

A partir de lo expuesto **Holcim (Argentina) S.A.** sostiene que el objetivo que se persigue con la tasa es beneficiar a las empresas operadoras de residuos instaladas en la Provincia de Santa Fe en desmedro de las ubicadas en otras, e impidiendo toda posibilidad de competencia foránea, lo que se traduce en un accionar proteccionista, discriminatorio e inconstitucional.

En lo que a mi entender es uno de los temas más sensibles del caso objeto de estudio, la actora funda su legitimación para interponer esta acción declarativa en:

- a) Que las normas atacadas tornan inviable la prestación de los servicios de **Holcim** a sus clientes santafesinos, dejándola fuera del mercado de manera totalmente discriminatoria.
- b) Lo establecido en diversos precedentes del Tribunal.
- c) Lo dispuesto en el artículo 43, de la Constitución Nacional.

Plantea como agravios que, bajo una aparente tasa ambiental, la Provincia de Santa Fe, está reglando el comercio interjurisdiccional, instaura verdaderas aduanas interiores y restringe la libre competencia, vulnerando así los principios constitucionales de igualdad, razonabilidad y el derecho a ejercer industria lícita.

Finalmente, requiere el dictado de una medida cautelar

## II. LA CSJN

Nuestro tribunal Címero resuelve que este juicio es de la competencia originaria de acuerdo a la exposición de los hechos que se efectúa en la demanda y de conformidad con los fundamentos y la conclusión desarrollados en el Dictamen de la Procuradora Fiscal.

- Sobre este punto es relevante destaca que, tal cual pudimos observar en estos años, la CSJN sólo considera que un asunto es de su competencia originaria (en esta materia) cuando se afecta de forma flagrante la cláusula constitucional y se crea una verdadera aduana interior de carácter físico.

- En estos caso no se elude la competencia bajo la premisa de que la resolución de la cuestión de fondo implica, más allá de los agravios constitucionales, adentrarse en normas del derecho local.
- Es por este motivo que la suerte jugo a favor de **Holcim (Argentina) S.A.**, bajo la jurisprudencia de **“Logística La Serenísima S.A. y Otros c/Provincia de Mendoza s/ Acción Declarativa de Inconstitucionalidad (14/02/2012)”** o, más recientemente, en cuanto a la competencia, **“Loma Negra CIASA c/Misiones Provincia de s/Acción Declarativa de Certeza (27/09/2022)”**.

Por último, en relación a la medida cautelar, la CSJN hace saber que su tratamiento será considerado una vez contestada la demanda por la Provincia de Santa Fe, o vencido el plazo para hacerlo.

**5. Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires (TFAPBA). “La Papelera del Plata S.A. (2/11/2023)”. Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Prescripción en Materia Sancionatoria. Plazos y Causales de Suspensión. Aplicación del Código Penal de la Nación. Interpretación de la Jurisprudencia “Alpha Shipping”.**

En el presente caso, la ARBA reclama presuntas diferencias adeudadas en materia de Impuesto sobre los Ingresos Brutos (IIBB), por los años 2013 y 2014, más intereses y una multa del 20% del tributo omitido. **El Vocal Instructor es el Dr. Ángel Carballal**<sup>12</sup>.

- **Con relación al año 2013**, el Dr. Carballal declara la prescripción de las acciones del fisco para reclamar el capital, intereses y, también, la multa (sanción), aplicando la fórmula de autoría del propio TFAPBA (sobre la cual he escrito en reiteradas ocasiones a lo largo de estos años). Cabe reiterar que organismo administrativo (con facultades jurisdiccionales) aún no ha reeptado la jurisprudencia de la **Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires** en los autos **“Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Matadero y Frigorífico El Mercedino S.A. y Otros s/Apremio. Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley (15/05/2023)”**, por medio de la cual se resolvió que el comienzo del cómputo de la prescripción se corresponde con el vencimiento de cada anticipo (no de forma anual)<sup>13</sup> y, además, lo más relevante, que la

---

<sup>12</sup> Este será un dato clave al momento de analizar como resuelve el TFAPBA.

<sup>13</sup> Jurisprudencia *Ullate* – CSJN.

apelación ante el TFAPBA no tipifica la **dispensa de la prescripción** legislada (actualmente) en el artículo 2550, del Código Civil y Comercial de la Nación.

- **Con relación al año 2014**, aplicando la misma fórmula, el Vocal Instructor llega a la conclusión de que no ha operado la prescripción, en relación al monto del tributo omitido.

Ahora bien, al momento de adentrarse en la prescripción referidas a aplicación de la multa, en lugar de seguir la doctrina de **Cdor. Crespi** en el expediente **“Frigorífico Villa de Mayo S.R.L. (12/04/2023)”**, en el cual aplicó lisa y llanamente la jurisprudencia de la CSJN en los autos **“Alpha Shipping (7/03/2023)”**, el Dr. Angel Carballal interpreta la misma de la siguiente forma:

- *“...No pierdo de vista sin embargo, a la luz de los argumentos traídos por la apelante, que recientemente la Corte Suprema ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en la materia (Alpha Shipping S.A.). En un verdadero espiral interpretativo, entiende que las infracciones y sanciones tributarias tienen naturaleza penal, interpreta que existe una necesidad ineludible de uniformar el tratamiento de la prescripción de estas (al menos para provincias y municipios, no para la Nación) y, para ello, interpreta que la denominada “cláusula de los códigos” (artículo 75 inciso 12 C.N.) lleva a regular de manera unitaria la prescripción por medio del Código Penal...”*
- *“...Compartiendo sólo el primero de los postulados y en franca disidencia con los otros dos, debo sin embargo un acatamiento republicano al criterio de nuestro Alto Tribunal. **En tal sentido y siguiendo con las interpretaciones posibles de aquel plexo legal, encuentro que el artículo 67 dispone: “La prescripción se suspende en los casos de los delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas en otro juicio. Terminada la causa de la suspensión, la prescripción sigue su curso...”**. Es claro para el suscripto que, en el contexto de sucesivas interpretaciones piramidales, deviene razonable entender que cuando se habla de “delito” este término incluye a las infracciones fiscales (en el caso la de Omisión) y también lo es entender que para definir la existencia de dicho ilícito, resulta indispensable determinar de oficio el impuesto, a través de un acto administrativo firme. Y cuando la norma menciona el término “juicio” no puede sino referir a cualquier clase de proceso o procedimiento cuyo desarrollo es necesario para su acusación y juzgamiento. A ello debo sumar la eventual asimilación de las Disposiciones Delegadas de Inicio del Procedimiento Sancionatorio y Sancionatoria, respectivamente, entre las causales de interrupción previstas por la segunda parte del mencionado artículo 67 (incisos b) a e). **En criterio del suscripto, una conclusión distinta llevaría indirectamente, no solo a un indulto y amnistía generalizados, sino además a obligar a los Fiscos locales a determinar de oficio las obligaciones evadidas***

***dentro del plazo de dos años, so riesgo de no poder aplicar sanciones por las mismas, reduciendo de facto el plazo quinquenal de prescripción aceptado por la propia Corte para ello***". El resaltado me pertenece

- *"En definitiva, es opinión de este Vocal, que resulta inaceptable la defensa de prescripción intentada sobre el ajuste efectuado respecto del período fiscal 2014, con más la sanción sobre estos incumplimientos, lo que así Voto*". El resaltado me pertenece

Por su parte, el Cdor. Crespi vuelve a aplicar el inciso 5, del artículo 62, del Código Penal (allanándose a los resuelto por la CSJN) y considera prescriptas las acciones y poder del fisco para establecer y exigir el pago de multas por el período 2014.

**Finalmente, viene con su voto el Dr. Pablo Germán Petraglia, quien, como es de rigor con los conjuces, resuelve según lo expuesto por el Vocal Instructor.** En consecuencia, por mayoría, no se declara prescripta la aplicación de la multa para el año 2014.

**En síntesis, en materia de prescripción de sanciones, el criterio será una variable que dependerá de quien sea el vocal instructor del expediente en el TFAPBA.**