



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 - La Plata

LA PLATA, 17 de octubre de 2019.-----

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0059776/2013, caratulado “SIAGRO S.R.L.”.-----

Y RESULTANDO: Que arriban las actuaciones a este Tribunal con motivo de los recursos de apelación presentados a fojas 1/6 y 8/17 del alcance N.º 4 -que corre como foja 1442, interpuestos, respectivamente, por el señor Héctor Cayetano GALELLA, por si, y por el Dr. Alfredo Rubén IANNI, en representación de SIAGRO S.R.L., contra la Disposición Delegada N° 1253/2017 (fojas 1192/1218), dictada por la Jefa del Departamento de Relatoría Área Interior de la AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES (ARBA).-----

-----Que dicha disposición determina las obligaciones fiscales de la firma SIAGRO S.R.L., en su calidad de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación al período fiscal 2012 (enero a octubre), por el ejercicio de las siguientes actividades: “Cultivo de oleaginosas, excepto el de semillas para la siembra” (NAIIB 011130), “Venta al por menor de combustibles líquidos Ley 11.244” (NAIIB 505002), “Venta al por menor de lubricantes para vehículos automotores y motocicletas” (NAIIB 505003), “Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas” (NAIIB 511110), “Venta al por mayor en comisión o consignación de minerales, metales y productos químicos industriales” (NAIIB 511950); “Comercialización de productos agrícolas efectuada por cuenta propia por los acopiadores de esos productos” (NAIIB 512113), “Venta al por mayor de materias primas agrícolas y de la silvicultura” (NAIIB 512111), “Venta al por menor de abonos y fertilizantes” (NAIIB 523913), “Servicio de almacenamiento y depósito” (NAIIB 632000) y “Servicio de transporte de mercadería a granel” (NAIIB 602120), .-----

-----Que establece en su artículo 3º diferencias a favor del Fisco (posiciones 1/2012 y 6/2012) por un total de pesos ciento once mil ciento noventa y cinco con 50/100 (\$ 111.195,50), con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (T.O. 2011). Asimismo, en su artículo 4º establece saldos a favor del contribuyente (posiciones 2 a 5/2012 y 7 a 10/2012) por un monto que asciende a \$ 731.767,30. Por otra parte, en su artículo 5º aplica una multa del

Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelacion
Sala II

quince por ciento (15%) del impuesto omitido, de acuerdo a lo prescripto por el artículo 61, primer párrafo, del Código Fiscal citado; y, en su artículo 7°, establece la responsabilidad solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos de los señores Héctor Cayetano GALELLA, Hugo Alberto FERRINO, Oscar BOTTINI y Martín Tomás AUZMENDIA.-----

-----Que, a fojas 1450, adjudicada la causa para su instrucción a la Vocalía de 5ta. Nominación a cargo del Dr. Carlos Ariel LAPINE, se hace saber que conocerá en la misma la Sala II, integrada conjuntamente con la Vocal de 4ta. Nominación, Dra. Laura Cristina CENICEROS, y el Vocal de 6ta. Nominación, Cr. Rodolfo Dámaso CRESPI.-----

-----Que, a fojas 1453, se otorga traslado de los recursos de apelación a la Representación Fiscal para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal – T.O. 2011). A fojas 1455/1460, se encuentra agregado el escrito de responde de dicha dependencia.

-----Que, a fojas 1463, se tuvo por contestado el traslado conferido, se desestimó por innecesaria la prueba pericial ofrecida y se dictaron autos para sentencia (conforme artículos 124 y 126, respectivamente, del Código Fiscal - T.O. 2011).-----

CONSIDERANDO: I.- A) Recurso de la firma (fs. 8/17 del alcance 4 -que corre como fs. 1442-). Comienza su relato formulando su primer agravio bajo el título “incorrecto encuadre de actividades”. Así, refiere que el Fisco entendió que el contribuyente debía tributar “*bajo otros códigos de actividad*” y alega que resulta atendible la buena fe de la empresa que “*adeculó inmediatamente los códigos a lo observado*”. Agrega que lo resuelto, en cuanto se dice que “*...no se observan dichas modificaciones por parte de la firma...*”, no es así y le consta a ARBA por surgir de su sistema. Sostiene que los códigos de actividades eran los adecuados al momento de la inscripción y que jamás fueron observados en las sucesivas inspecciones de las que fuera objeto. Que en ese marco, considera que no cabe duda de la existencia de un error excusable ignorado por la autoridad fiscal en oportunidad de resolver.-----

-----Seguidamente, como segundo agravio identificado como “improcedencia de las diferencias a favor del Fisco debido a deducciones en concepto de



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-59776-2013
“SIAGRO SRL”

retenciones y percepciones”, cuestiona el proceder fiscal expresando que el juez administrativo omitió considerar los argumentos expuestos en el descargo, incurriendo en el facilismo de resolver sin auditar la documentación respaldatoria puesta a disposición por la empresa y/o el propio sistema informático de la administración donde se encuentran cargadas todas las deducciones realizadas en concepto de retenciones y percepciones, e ignorando la compensación de oficio que disponen las normas legales (artículo 102 del Código Fiscal - TO 2011).-----

-----Asimismo, bajo el mismo tópico, entiende que la aplicación de la sanción es improcedente, no habiéndose configurado los elementos objetivos y subjetivos necesarios para aplicarla. Agrega que si se tienen en cuenta los saldos a favor de la contribuyente, no hay impuesto omitido. Y, en el caso de que se considere que se han configurado los elementos típicos, plantea error excusable.-----

-----Entiende que el Fisco, sin valorar las pruebas auditadas por la propia administración al momento de la inspección, se negó a “trasladar las bases negativas a Enero de 2009”, afectando el derecho de defensa y de propiedad de su representada. Destaca que la empresa fue fiscalizada por los años 2007 y 2008, reconociéndose expresamente dichos saldos a su favor.-----

-----Por otra parte (tercer agravio), aborda la cuestión vinculada a las diferencias de cambio. Discrepa con la alícuota aplicada por el Fisco (del 6%), por considerar que deben gravarse al 1% como actividad accesoria a la principal, sin perjuicio de lo cual -seguidamente- manifiesta que dichas diferencias no estarían alcanzadas por el gravamen en tanto no constituyen ingresos en los términos del artículo 187, segundo párrafo, y 201 del Código Fiscal - TO 2011, con cita y transcripción in extenso de jurisprudencia de este Tribunal (“Aerolíneas Argentinas”, Expediente N.º 2306-133010/04, Sala III, Registro N.º 1563 del 15/12/2008 y “Aerolíneas Argentinas”, Expediente N.º 2306-47087/03, Sala II, Registro N.º 1699 del 20/03/2013).-----

-----A continuación (cuarto agravio) cuestiona la gravabilidad de los fletes facturados en tanto dicha actividad no se encuentra dentro de las desarrolladas por el acopiador, quien -principalmente- se dedica a la intermediación en la


Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

compraventa de granos. Agrega que si bien es el acopiador quien requiere el servicio del transportista, se trata de un gasto directamente vinculado a la entrega de la mercadería por parte del productor. En esa lógica, esgrime que los movimientos de la operatoria del transporte de granos son registrados en cuentas de orden que reflejan los fletes a recuperar, en donde se exterioriza el gasto que afronta la firma por el flete realizado por el tercero y su recobro mediante la emisión de una factura hacia el productor como "recupero de gastos". Cita doctrina y jurisprudencia. Culmina el punto concluyendo que la firma *"no realiza transporte de mercaderías a granel, que subcontrata con otros fleteros la realización de la tarea que él mismo no puede ejecutar con camiones propios a sus propios clientes"*. -----

-----Finaliza su defensa (quinto agravio) en lo atinente a la solidaridad atribuida a los directivos. En este orden plantea la nulidad de la disposición apelada por considerar que para hacer efectiva dicha responsabilidad establecida en el Código Fiscal, es preciso que haya quedado firme la decisión respecto de la deudora principal. Agrega que la misma no es automática, sino subjetiva, debiéndose demostrar culpa en el accionar del administrador. Pide la inconstitucionalidad de las normas locales que se contraponen con las pautas de la ley 19.550. Cita jurisprudencia.-----

B.- Recurso del responsable solidario Señor Héctor Galella (fojas 1/6 del alcance 4 -que corre como fs. 1442-). Comienza señalando que la responsabilidad solidaria es de aplicación restrictiva y posee naturaleza represiva. Hace notar que, por consiguiente, es subjetiva y regida por el principio de culpabilidad.-----

-----Considera que su fijación en autos es nula por prematura, en tanto le asigna carácter subsidiario y opera una vez vencido el plazo de intimación de pago cursada al deudor principal.-----

-----Con transcripción de los artículos 18 y 21 del Código Fiscal, colige que, del juego armónico de las normas, resulta la responsabilidad con relación al pago de los gravámenes, pero no con respecto a su determinación, razonamiento que intenta confirmar con el modo que la legislación contempla para eximirse de responsabilidad en cuanto refiere a la acreditación de haber exigido de los



sujetos pasivos los fondos necesarios para el pago.-----

II.- Que a su turno, la Representación Fiscal, en primer lugar, esgrime que en tanto la recurrente ha reiterado los planteos y fundamentos expuestos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados por el juez administrativo en el acto apelado, incumple la carga de alegar crítica y razonablemente sobre éste. Al respecto, cita antecedente del TFABA (“Visa Argentina”, Expediente N.º 2306-156179/04, Sala III, Registro N.º 2136 del 03/03/2011).-----

-----Que comenzando con el tratamiento de los agravios planteados, en relación a la adecuación de los códigos de actividad que invoca la apelante, señala que el juez administrativo destaca en el acto apelado que, consultada la base de datos de la Gerencia General de Tecnología de la Información (GGTI), no se observan modificaciones por parte de la contribuyente. Cita sentencia “SIAGRO SRL”, Expediente N.º 2360-116808/09, Sala III, Registro N.º 2792, del 20/11/2013, de la que surge idéntica inconsistencia entre el relato de la apelante y lo informado por ARBA.-----

-----Que en lo referente a las diferencias determinadas por las deducciones en concepto de retenciones y percepciones, cita textualmente lo considerado al respecto en la disposición en crisis. Esto es, “... se efectúa el análisis de retenciones y percepciones sufridas declaradas por el contribuyente y el confronte con los respectivos comprobantes y con lo declarado por los agentes de recaudación. Que se determinaron los importes mensuales a ser considerados como pagos a cuenta del gravamen en cuestión, que a los efectos del ajuste impositivo se tomaron las retenciones y percepciones declaradas, tal como consta en papeles de trabajo de fojas 642”.-----

-----Que asimismo recuerda que el fiscalizador actuante en su informe final (fojas 711) manifiesta “...Se procedió a analizar las inconsistencias entre los pagos a cuenta informados por los agentes y los computados por la firma, verificándose que los conceptos computados por la firma eran los correctos, según se asentó en Acta R-078/A N.º 010243562 de fs. 420/421, puesto que fueron tenidos a la vista la totalidad de los mismos. Se deja informado que la mayoría de las inconsistencias se debían a que la firma en la DDJJ respectiva

Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

consigna el Nro. de CUIT del intermediario y en realidad el Agente era el comprador/vendedor final. Por lo expuesto, a los efectos del ajuste se computaron los pagos a cuenta declarados". De cuanto expone, entiende que deviene abstracto el agravio en tratamiento.-----

-----Que en cuanto a la falta de consideración de los saldos a favor de la firma por periodos anteriores fiscalizados, menciona que no corresponde su compensación en esta instancia. Cita jurisprudencia de este Cuerpo ("BODEGAS Y VIÑEDOS LÓPEZ SAIC", Expediente N.º 2306-18985/05, Sala I, Registro N.º 1672, del 17/05/2012; "BOLDT S.A.", Expediente N.º 2306-401127/01, Sala I, Registro N.º 1278, del 17/11/2009).-----

-----Que en relación al agravio vinculado a la alícuota aplicable a las diferencias de cambio, sostiene que el planteo deviene abstracto en tanto de la lectura y análisis del expediente se observa que no hubo ajuste en torno al concepto.-----

-----Que sobre la gravabilidad de los fletes realizados por terceros reitera los argumentos esbozados en el acto apelado (fojas 1207 y siguientes), en cuanto a la carencia de prueba tendiente a acreditar los errores en el ajuste, pretendiendo hacer valer un criterio diferente al sostenido por la Agencia en cuanto a la actividad de "Servicios de transporte de mercadería a granel" (Código NAIIB 602120), no surgiendo del soporte documental el encuadre en "Servicios de Gestión y Logística para el transporte de mercaderías" (Código NAIIB 635000) que en todo caso se reclama.-----

-----Que reitera lo sostenido en el decisorio en cuestión respecto a que para la aplicación del artículo 195 del Código Fiscal - TO 2011 sobre base diferencial, la firma debería facturar a sus clientes por cuenta y orden de terceros a quien efectivamente realice el transporte, contando con la documentación que respalda la transferencia de los importes a sus comitentes, mediante liquidación o similar, situación que en el caso no resulta acreditada.-----

-----Que en cuanto a la sanción por omisión aplicada, expone que habiéndose concluido sobre la procedencia del reclamo, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la multa impuesta, conforme artículo 61 del Código Fiscal T.O. 2011.-----

-----Que agrega que no resulta necesario el análisis de la existencia de



intención por parte del infractor, el que no puede excusarse de la sanción con apoyo en haber liquidado el impuesto conforme a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no advirtiendo la concurrencia de la causal exculpatoria aludida. Cita antecedentes del TFABA y de la SCBA.-----

-----Que por último, sobre la imputación de la responsabilidad solidaria, expresa que ésta reconoce su fuente en el Código Fiscal, el que dispone que se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente de aquél. Manifiesta que no se trata de una responsabilidad subsidiaria, ni procede el beneficio de excusión, sino que es una obligación a título propio por deuda ajena.-----

-----Que destaca que la ley sólo le exige al Fisco acreditar el efectivo ejercicio del cargo para imputar tal responsabilidad y que la prueba de la inexistencia de culpa pesa sobre los responsables, conforme lo establece el artículo 24 del Código Fiscal.-----

-----Que en referencia al planteo traído sobre la aplicación de principios que emanan de la legislación de fondo en materia de responsabilidad solidaria (Ley de Sociedades Comerciales), expresa que ello no resulta procedente puesto que la facultad de apartamiento en la legislación local de las normas sobre solidaridad contenidas en la Ley 19.550, encuentra fundamento válido en el artículo 121 de la Constitución Nacional.-----

-----Que esgrime que la nulidad planteada en torno a la atribución de responsabilidad solidaria carece de asidero, en tanto ha sido enmarcada en ley y no se ha violado u omitido norma procesal alguna en detrimento de su defensa. Agrega que no hay nulidad por la nulidad misma. Cita jurisprudencia de la SCBA y del TFABA.-----

-----Que finalmente sobre la declaración de inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal en materia de responsabilidad solidaria, invoca que debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en esta instancia revisora, por expresa manda del artículo 12 del citado cuerpo legal.-----

-----Que en razón de lo expuesto, solicita se rechacen los agravios planteados

Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

y se confirme el acto apelado en todos sus términos.-----

III.- Voto del Dr. Carlos Ariel LAPINE: Que corresponde en esta instancia decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 1253/2017, a cuyo efecto considero necesario esclarecer en qué consisten los puntos en conflicto en función de los cargos formulados por la Administración y los agravios vertidos al respecto. -----

-----Así, es de observar que el ajuste que abarca el período fiscal **2012** (enero a octubre) obedece -según se explicita en los Considerandos el acto apelado a fs. 1199- a. 1) incorrecto encuadre de actividades; 2) omisión de declarar ingresos en la actividad “Servicios de transporte de mercaderías a granel” (Código NAIIB 602120); 3) base imponible declarada en defecto en la actividad “Venta al por mayor en comisión o consignación de productos agrícolas (NAIIB 511110) y 4) incorrecta aplicación del coeficiente unificado.-----

-----Por su parte, la firma accionante expresa agravios en relación a: 1) incorrecto encuadre de actividades; 2) improcedencia de las diferencias a favor del Fisco debido a deducciones en concepto de retenciones y percepciones, punto dentro del cual incluye un cuestionamiento a *“la negativa del Fisco de trasladar las bases negativas a enero de 2009”*; 3) diferencias en la alícuota a la que tributa por las diferencias de cambio y 4) improcedencia de la gravabilidad de los fletes realizados por terceros. -----

-----En este contexto, es decir del cotejo referido a las causas del ajuste y las quejas vertidas, en primer lugar, se desprende -tal como lo pone de relieve la Representación Fiscal- que aquel agravio vinculado a la alícuota aplicable a las diferencias de cambio deviene abstracto en razón de no formar parte del presente reclamo (ver foja 1457 vta). Asimismo, idéntica calificación (abstracto) cabe asignar a la pretendida deducción de retenciones y percepciones en la medida que -como también lo señala la citada dependencia a fs. 1457, con reproducción de lo expresado en el acto a foja 1199- que *“a los efectos del ajuste impositivo se tomaron las retenciones y percepciones declaradas (por el contribuyente), tal como consta en los papeles de trabajo de fojas 642”*. -----

-----Por otra parte, en torno a la mera mención que contiene el recurso acerca de *“la negativa del Fisco de trasladar las bases negativas a enero de 2009”*,



más allá de no comprenderse cabalmente hacia dónde dirige su aspiración, teniendo en cuenta que el ajuste comprende el año 2012, es dable inferir que está relacionado con la cuestión suscitada en etapa del descargo sobre la falta de consideración de los saldos por excedentes de compras (esto es, cuando se produce base negativa pasible de trasladarse al período siguiente), que ha merecido su respuesta en la Disposición impugnada (fs. 1204 vta /1205) y desde donde se concluyó a fs. 1208 vta manifestando que se *“procedió a abrir la causa a prueba (...)se produjo una reducción del ajuste impositivo (...) prosperando el agravio perpetrado”*, extremo que se corrobora cuando se comparan los guarismos de la Disposición de Inicio (diferencias a favor del Fisco \$ 116.298,40 y a favor del contribuyente de \$ 575.573,69) con los definitivos volcados en la Disposición determinativa (\$ 111.195,50 y \$ 731.767,30, respectivamente), todo lo cual revela que esta queja no se condice con lo sucedido.-----

IV.- En consecuencia, y a fin de delimitar las cuestiones a resolver, no quedan dudas que las mismas versan sobre los motivos de ajuste antes identificados como puntos 1) y 2), esto es 1) incorrecto encuadre de actividades y 2) omisión de declarar ingresos en la actividad “Servicios de transporte de mercaderías a granel” (Código NAIIB 602120).-----

-----Siendo así, cabe advertir que la discusión de la controversia planteada reedita los temas que han sido abordados en el marco del Expediente N.º 2360-033673/11, caratulado “SIAGRO S.R.L.”, el que tramitó ante la Sala III y recibió sentencia el día 14/08/2018, bajo el N.º de registro 3996, resultando necesario anticipar que no se observa la existencia de circunstancia alguna que pueda arrojar una conclusión diferente a la arribada en dicha oportunidad.-----

a) En efecto, en lo concerniente al encuadre de actividades, frente a lo que argumenta el accionante cuando dice que *“adecuó inmediatamente los códigos a lo observado”*, quejándose que el *a quo* no recogió tal situación al expresar que *“...no se observan dichas modificaciones por parte de la firma”*, tal como refuta la Agencia (fs. 1207 *“consultada la base de datos de la GGTI conforme fs. 1108, no se observan dichas modificaciones por parte de la firma”*), no vale más que reiterar lo expresado por el suscripto en la sentencia aludida cuando


Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

sostuve que *“...carece de toda relevancia establecer si el sujeto pasivo ha modificado o no su conducta en relación a esta cuestión, pues tal extremo resulta ajeno a la determinación practicada objeto de apelación, motivo por el cual -y dada la aceptación expresa manifestada por el recurrente- no cabe sino entender que el reencuadre realizado por el Fisco deviene acertado”*.-----

b) En lo atinente a la gravabilidad de los “fletes realizados por terceros” que la Administración encuadra bajo el código de actividad NAIIB 602120, “Servicio de transporte de mercadería a granel”, la pretensión fiscal corre con suerte adversa. Ello así, bajo la línea argumental que expuse ante situaciones análogas, a las cuales remito en mérito a la brevedad (in re “Morales Raúl”, como Vocal subrogante en Sala I, del 23/12/08, y “Transporte Santa María S.R.L.”, de la Sala II, del 18/11/09, reiterados posteriormente en autos “Multitransporte S.A.” del 4/5/2010, “Arizabalo Roberto”, del 11/10/11, “Trasquen SRL” del 8/3/2012, “Villa Lynch Fletes” del 24/4/12, “Elias Amanda Aida” del 11/6/2013, “Transportes Unidos SH”, del 22/12/2014, “Cano Alfonso Jesús y Quiñoneros Miguel Angel SH”, del 6/7/2015, “Cooperativa El Progreso de Henderson”, del 30/06/2015 –en Sala I- y “La Bragadense S.A.”, del 05/05/2017), al igual que en el precedente “Siagro SRL” Sala III del 14/08/2018. -----

V.- Con relación a la multa por omisión impuesta en los términos del artículo 61 del Código Fiscal – T.O. 2011, ésto es con motivo del *“... incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento”*, en primer lugar debo destacar que la apelante no ha apoyado el rechazo que propugna en fundamento alguno que permita arribar a la solución que pretende.-----

-----Que, entonces, habiéndose concluido sobre la procedencia de diferencias determinadas en autos, se advierte configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos. Asimismo, en cuanto a la faz subjetiva, recuérdese lo sostenido por este Tribunal en reiterados precedentes, en el sentido de que *“la aplicación de multa no requiere la existencia de intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto un pago inferior al que corresponde según las disposiciones legales”* (conf. TFABA, Sala III, “J. PENNISI S.R.L.”,



27/03/2003, entre otros). En la misma línea, se ha precisado que “*en materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error de hecho o de derecho*” aunque “*recayendo en el contribuyente la prueba de ausencia del elemento subjetivo*” (conf. TFABA, Sala III, “ANANÁ MAX S.R.L.”, 17/03/2007, entre otros).-----

-----Que, en el caso, si bien se invoca la figura del error excusable, la recurrente ni siquiera aclara en qué habría consistido -concretamente- éste, limitando con ello cualquier análisis relativo a la calidad de inculpable del supuesto yerro.-----

-----Que, en definitiva, corresponde el rechazo del agravio en cuestión y la confirmación de la multa del quince por ciento (15%) aplicada, destacando que el monto final de la penalidad se encuentra sujeto a las conclusiones a las que se arribara precedentemente, y en la medida -claro está- que aún subsista crédito fiscal una vez compensadas las diferencias finales con el saldo a favor del contribuyente reconocidos en el propio acto.-----

VI.- Por último, resta abordar el tratamiento del agravio referido a la declaración de responsabilidad solidaria establecida en el artículo 7° del acto determinativo y sancionatorio en crisis.-----

-----En primer término, anticipo que el planteo de nulidad, basado en que para hacer efectiva dicha atribución es preciso el incumplimiento por parte de la deudora principal y que además haya quedado firme la obligación, no puede prosperar. -----

-----En este sentido, merece señalarse que la interpretación que se propugna no emerge de las normas legales aplicables a la especie, las cuales han establecido la existencia de un co-deudor solidario sin beneficio de excusión, luego de la reforma operada al Código Fiscal por imperio de la Ley 11.796, vigente desde el 26 de junio de 1996.-----

-----Que asimismo, como tengo dicho, del segundo párrafo del artículo 113 del Código Fiscal T.O 2011, se infiere que la responsabilidad en análisis se somete, a la par, a la atribución de responsabilidad del contribuyente, pues no puede exigirse una deuda fiscal a un responsable solidario, si dicha deuda no ha sido determinada con relación a la deudora principal. Sin perjuicio de ello, y aquí se


Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelacion
Sala II

centra el meollo de la cuestión, el procedimiento que se desarrolle contra ambos debe efectuarse conjuntamente, esto es, en un mismo y único trámite.---

-----Por otro lado, en cuanto a la aplicación de la normativa provincial y la consecuente violación del principio constitucional por contradecir lo establecido en la legislación de fondo, la norma aplicable al caso de autos es el Código Fiscal, que en forma taxativa legisla sobre el instituto de la responsabilidad solidaria en materia de derecho tributario (artículos 21, 24 y 63 – t.o. 2011 y concordantes años anteriores), dentro de las facultades constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias.-----

-----En ese marco, es preciso señalar que conforme el artículo 6 del Código Fiscal, la aplicación de la Ley de Sociedades Comerciales es de carácter residual. En virtud de ello, su empleo cobra trascendencia en los casos no reglados por el ordenamiento fiscal. Por lo tanto, al no constituir el supuesto de autos una situación no regulada por dicho plexo legal, deviene inaplicable su utilización.-----

-----Dicho ésto, corresponde considerar que el artículo 21 del Código Fiscal - T.O. 2011 en, en su parte pertinente, establece: *“Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes –en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas:... 2- Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas...”*. La norma en este caso equipara a los contribuyentes con los llamados “responsables” en cuanto a los obligados pasivos. Es decir que, la imputación de la responsabilidad es un elemento objetivo, basta la comprobación de quiénes son los integrantes de los órganos de administración para saber quiénes deberán responder.-----

-----En razón de ello, y siendo que en el planteo defensivo esgrimido no se ha negado que el declarado responsable solidario haya ocupado el cargo que se le endilga en el período fiscal bajo análisis, que éste no ha invocado haber exigido al sujeto pasivo del tributo los fondos necesarios para su pago, ni que SIAGRO S.R.L. lo hubiere colocado en imposibilidad de cumplimiento de las obligaciones fiscales determinadas, considero ajustada a derecho la imputación de



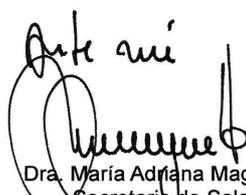
Provincia de Buenos Aires

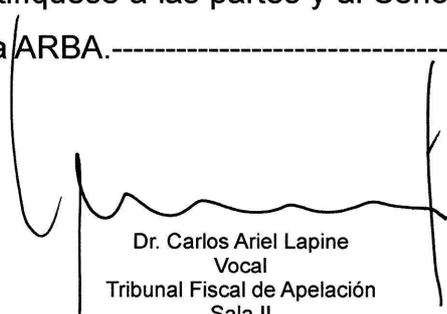
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-59776-2013
“SIAGRO SRL”

responsabilidad solidaria efectuada en la resolución en crisis.-----
-----Que finalmente, sobre la pretendida inconstitucionalidad de los artículos del Código Fiscal que reglamentan el instituto de la responsabilidad solidaria, es de señalarse que este Tribunal, por expresa manda legal, tiene vedado expedirse sobre la constitucionalidad de las normas, salvo que existan antecedentes que permitan aplicar la doctrina de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires o la Corte Suprema de Justicia de la Nación (conforme artículo 12 del Código Fiscal y artículo 14 de la Ley Orgánica del TFABA), siendo dable aclarar que tal extremo no lo constituye el fallo de la SCBA C. 110.369, “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio”, del 2 de julio de 2014, pues no reviste el carácter de “doctrina legal”, no siendo esta postura una interpretación aislada sino que es compartida por otros Tribunales, tal el caso de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín, cuando entendió que dicho fallo no puede ser interpretado como doctrina legal (art. 279 del CPCC), en tanto el más alto Tribunal Provincial no se expidió respecto de la cuestión de fondo, habiendo confirmado la sentencia de la Cámara recurrida por cuestiones formales (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Stagno Vicente Felix y otro s/ Apremio Provincial (Causa 4176) de fecha 14/08/2014).-----

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Alfredo Rubén IANNI, en representación de SIAGRO S.R.L, contra la Disposición Delegada N° 1253/2017 y rechazar el recurso de apelación interpuesto por el señor Héctor Cayetano GALELLA, por su propio derecho, contra la citada Disposición. 2º) Ordenar la liquidación de la deuda, conforme la revocación del ajuste según lo expuesto en el apartado **b)** del Considerando **IV** de la presente. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado en su despacho y devuélvase a ARBA.-----


Dra. María Adriana Magnetto
Secretaría de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación


Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: Adhiero al voto del Dr. Carlos Ariel

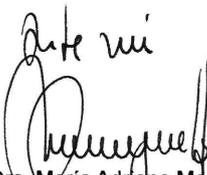
Lapine.-----


Dra. María Adriana Magnetto
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación


Cr. Rodolfo Dámaso Crespi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

Voto de la Dra. Laura Cristina Cenicerros: Debiendo expedirme en tercer término respecto de la controversia, traída en apelación, entre “Siagro S.A.” y sus responsables solidarios contra ARBA, adhiero al Voto del Vocal Instructor Dr. Carlos Ariel Lapine.-----

-----Ahora bien, respecto del Considerando IV apartado b), dejo a salvo mi postura, sentada en los distintos precedentes en los que me ha tocado intervenir (v.gr. “Villa Lynch Fletes” del 24/04/2012, “Elias Amanda Aida” del 11/6/2013, entre otros), al igual que en el precedente “Siagro SRL” de Sala III del 14/08/2018, según la cual, y específicamente con relación a la calidad de intermediario o no de los servicios de transporte, la decisión dependerá de los hechos de cada caso, de la documental acompañada y de las pruebas ofrecidas y producidas; remitiéndome in extenso a mis Votos en los autos citados precedentemente. Así dejo expresado mi voto.-----


Dra. María Adriana Magnetto
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación


Dra. Laura Cristina Cenicerros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Alfredo Rubén IANNI, en representación de SIAGRO S.R.L, contra la Disposición Delegada N° 1253/2017 y rechazar el recurso de apelación interpuesto por el señor Héctor Cayetano GALELLA, por su propio derecho, contra la citada Disposición. 2º) Ordenar la liquidación de la

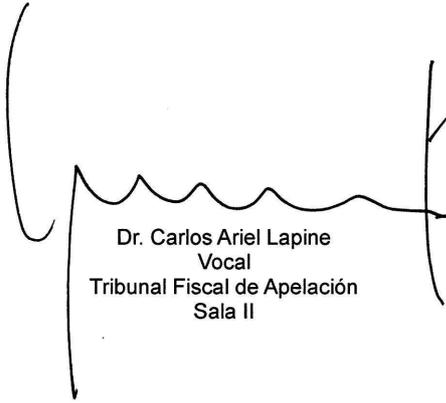


Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
Centro Administrativo Gubernamental Torre II
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-59776-2013
"SIAGRO SRL"

deuda, conforme la revocación del ajuste según lo expuesto en el apartado **b)** del Considerando **IV** de la presente. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado en su despacho y devuélvase a ARBA.-----



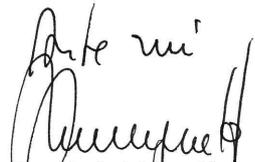
Dr. Carlos Ariel Lapine
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



Cr. Rodolfo Dámaso Crespi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



Dra. Laura Cristina Cenicerros
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación
Sala II



Dra. María Adriana Magnetto
Secretaria de Sala II
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRADA BAJO EL N° 2868
SALA II

