



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: "AUSTRAL SA" - 2360-0142357/14

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0142357, año 2014, caratulado "AUSTRAL SA".

Y RESULTANDO: Que a fs. 1/22 del alcance 1, que corre como fs. 480, se presenta la Sra. Marta Lidia FABIANI, en representación de la firma AUSTRAL S.A. y por su propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Marcos JAUREGUIBERRY, interponiendo Recurso de Apelación contra la Disposición Determinativa N° 147, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), con fecha 3 de enero de 2017.

Mediante el citado acto (obrante a fs. 440/450) la Autoridad de Aplicación determina las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe (CUIT 30-61108893-7), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al período fiscal 2013, por el ejercicio de la actividad de "Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne" (Código NAIIB 151110), estableciendo diferencias a favor del Fisco por haber tributado en defecto, que ascienden a la suma de Pesos un millón trescientos veintinueve mil novecientos cincuenta y dos con 80/100 (\$ 1.329.952,80), la que deberá ser abonada conjuntamente con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias) calculados a la fecha de su efectivo pago.

Por el artículo 4º aplica una multa de Pesos seiscientos (\$ 600), por haberse constatado la infracción de no presentación de la declaración jurada de ingresos brutos anual 2013, conforme lo estipulado por el artículo 60, sexto párrafo, del citado

Código.

Seguidamente a través del art. 5º, le aplica una multa por omisión, del cuarenta por ciento (40%) del monto establecido en el acto de conformidad a lo dispuesto por el artículo 61 del mismo plexo legal.

Finalmente, en el artículo 7º, se establece la responsabilidad solidaria e ilimitada de la Sra. Marta Lidia FABIANI (artículos 21 Inc. 2, 24 y 63 del Código Fiscal).

A fs. 491 se elevan las actuaciones a esta instancia, en cumplimiento de lo establecido por el artículo 121 del Código Fiscal, siendo adjudicada para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación, radicándose la causa en la Sala III (fs. 493).

A fs. 508, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se corre traslado a la Representación Fiscal (artículo 122 del Código Fiscal), luciendo el escrito de réplica agregado a fs. 516/520.

A fs. 523, se proveyó el ofrecimiento probatorio (artículo 124 del CF), en la cual se tuvo por cumplida la documental y se desestimaron la informativa y pericial ofrecidas, por resultar improcedentes. Asimismo, se dispuso como medida para mejor proveer que la Agencia de Recaudación, acompañe a estas actuaciones copia certificada de la causa judicial caratulada: "AUSTRAL S.A. C- AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES S- PRETENSIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA OTROS JUICIOS ". Expte. N 8583, en trámite ante el Juzgado Contencioso Administrativo de Departamento Judicial Dolores, detallando los hechos controvertidos, periodo fiscal y estado procesal. A fs. 530/609, se anexa la documentación requerida.

Que, por último, a fs. 633 se deja constancia que la Vocalía 8va. ha quedado a cargo del Dr. Ángel Carlos Carballal (Conf. Ac. Ext. 100/22) y que la Sala ha quedado definitivamente integrada conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Pablo Germán Petraglia en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. Nº 65/24). Visto el estado de las actuaciones, se llaman autos para sentencia (artículos 124, 125, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- La apelante comienzan su relato efectuando un breve racconto de los acontecimientos precedentes.

En lo medular sostiene que el ajuste efectuado resulta improcedente, en el entendimiento de que el mismo recae sobre la actividad de "Matanza de ganado bovino y procesamiento de su carne", actividad que se encuentra exenta en el ámbito de la Provincia de Buenos Aires por las Leyes Nº 11.490 y Nº 11.518.

Agrega que con la Ley N° 13.003, se condiciona dicha extensión con topes, que desnaturalizaron el Pacto Federal para el Empleo, Producción y el Crecimiento, ratificado por la Provincia de Buenos Aires por Ley N° 11.463. En ese orden, considera que se viola el artículo 31 de la Constitución Nacional. Cita jurisprudencia para avalar su parecer. Denuncia de confiscatorio al tributo.

Solicita se declare improcedente la sanción en virtud de que deben acreditarse en autos los elementos exigidos por la norma del Derecho Penal, no bastando con la comprobación objetiva, sino que además se requiere atento el principio de personalidad de la pena demostrarse la concurrencia del elemento subjetivo, dolo o culpa en el actuar del contribuyente.

Finalmente, impugna la responsabilidad solidaria por considerarla ilegítima por haberla responsabilizado de manera automática por el solo hecho de ejercer una función en la persona jurídica, sin analizar la actuación personal de la misma. Cita jurisprudencia.

Denuncia litispendencia, por haber interpuesto en el Juzgado Contencioso Administrativo del Departamento Judicial de Dolores en fecha 11/04/2014, pretensión declarativa de certeza en el Expediente N° 8583, caratulado: "AUSTRAL S.A. C/ AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES S/ PRETENSIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA OTROS JUICIOS". Sostiene que al ser similar la cuestión planteada en estas actuaciones, solicita se evalúe la litispendencia, a los fines de evitar posibles resoluciones contradictorias.

Ofrece prueba: documental, informativa, pericial y formula Cuestión Federal.

II.- La Representación Fiscal contesta los agravios opuestos por los apelantes en el pertinente escrito de réplica, y remarca -en primer lugar- que respecto al carácter de exenta de la actividad desarrollada por la firma en el marco del Pacto Fiscal suscrito entre la Nación y la Provincias, como ya sostuvo el *ad quo* a fs. 441, conforme la Ley N° 14.394 corresponde la aplicación de la alícuota determinada por el Fisco, no procediendo en consecuencia la exención planteada.

Agrega que la alícuota resulta de aplicar los artículos 21 inciso c) y 27 de la Ley Impositiva, en tanto la firma desarrolla su actividad en establecimiento ubicado en la provincia de Buenos Aires y no resulta aplicable la alícuota reducida del 0,5% conforme artículo 28 de la Ley 14.394, porque el total de los ingresos gravados, no gravados y exentos, obtenidos por el contribuyente en el periodo fiscal 2012, superan la suma de pesos sesenta millones, según manifiesta se desprende de los ingresos declarados por el propio quejoso ante la AFIP.

Suma a ello, que la exención del pago del Impuesto a los Ingresos Brutos, dispuesta por la Ley N° 11.463, no implico para la Provincia la renuncia a potestades tributarias originaria y no delegada a la Nación (art. 121, 122 y 123 de la Constitución Nacional). Cita jurisprudencia de la CSN.

Adiciona que tampoco genera derechos subjetivos a favor del contribuyente para exigir el cumplimiento estricto del convenio, toda vez que los particulares son terceros al mismo y carecen de acción para demandar el cumplimiento de un pacto del cual no ha sido parte. Añade que dichos compromisos deben entenderse como formulados de carácter programáticos y por ende sin fuerza operativa hasta tanto no sean regulados por una ley provincial y expresamente reconocida. Cita antecedente de este Cuerpo Colegiado.

Sostiene que las exenciones son otorgadas en tanto no cambien las condiciones que motivaron y generaron su procedencia, por lo que ningún sujeto o actividad, se encuentra exenta en forma indefinida. Por lo cual sostiene que el agravio no puede prosperar.

Respecto a la Litispendencia con fundamento en la acción declarativa de certeza, aclara que no requiere suspensión, cita Acuerdo Plenario 34/14. Agrega que conforme lo informado por Fiscalía de Estado, la Cámara de Mar del Plata, rechazó la medida solicitada por la apelante.

Ante el planteo de inconstitucionalidad, relativo a la tacha de confiscatoriedad del gravamen, recuerda que, en una cuestión vedada a la presente instancia, conforme el art. 12 del Código Fiscal.

En lo relación a la sanción impuesta, sostiene que se encuentra configurado el tipo objetivo previsto para omisión del tributo, resultando procedente la aplicación de la multa, por haberse configurado la diferencia determinada, no resultando necesaria analizar la intencionalidad por parte del infractor. Menciona antecedente de la SCN y de este Tribunal.

En relación a la naturaleza penal de la multa, siendo que el planteo tiende a traslucir un cuestionamiento a la autonomía del derecho tributario, remite a lo dicho por la CSN, concluyendo que el sistema sancionatorio del Derecho Tributario, puede de algún modo, apartarse del Derecho Penal, en especial respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo de la figura penal, y no por ello encontrarse violentados principios penales.

En referencia a la responsabilidad solidaria señala que este instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del código fiscal) y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como

sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten, la ley los coloca al lado del contribuyente pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena, no es subsidiaria ni posee el beneficio de excusión. La Ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad encontrándose la prueba de inexistencia de culpa en cabeza de los responsables.

Sostiene que no se desconoce la condición de sus representados como miembros del directorio de la firma, con lo cual está a su cargo desvirtuar la presunción legal que pesa sobre dicha condición, agregando que las pruebas de tales circunstancias se encuentran ausentes en autos, correspondiendo por todo ello, su confirmación.

En relación al planteo del caso federal, sostiene que no es esta la instancia válida para su articulación debiendo tenerlo presente para la etapa procesal oportuna.

Entiende que los planteos de los agraviados deben ser rechazados, confirmándose el acto recurrido.

VOTO DEL DR. ÁNGEL CARBALLAL: Conforme ha quedado planteada la controversia, debe darse tratamiento al recurso de apelación incoado contra el pronunciamiento recaído en autos.

1) En cuanto a los distintos **planteos de inconstitucionalidad** de normas provinciales, así como, de la supuesta confiscatoriedad del impuesto de autos, considero que resulta ociosa cualquier discusión sobre las potestades provinciales, expresamente reconocidas tanto por la Constitución Nacional y la Ley de Coparticipación.

Asimismo, debe recordarse que la petición exorbita el ámbito de competencia de este Tribunal Fiscal (conf. Artículo 14 del Decreto Ley No 7603/70). Cabe puntualizar asimismo que el accionante, no invoca –ni se han producido- precedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ni de la Corte Suprema de Justicia de esta Provincia, en que se hubiere declarado la inconstitucionalidad de las normas que fundan el acto dictado, único supuesto que lo habilitaría a emitir un pronunciamiento en el sentido pretendido (conforme asimismo al artículo 12 del Código Fiscal, y a la innumerable y pacífica doctrina del Cuerpo en este sentido).

No puede obviarse advertir además, que buena parte de los agravios traídos por la apelante apuntan a la crítica de medidas generales (legales o reglamentarias) de política o administración tributarias, extremo no “judiciable” ni sujeto a revisión de este Cuerpo.

2) En relación a la **litispendencia opuesta**, cabe señalar que, amén de las copias acompañadas en el marco de lo dispuesto por la instrucción, de la causa caratulada: AUSTRAL S.A C/AGENCIA DE RECAUDACIÓN DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES S/ PRETENSIÓN DECLARATIVA DE CERTEZA OTROS JUICIOS" (EXPT. 8583), que tramitara en el Juzgado Contencioso Administrativo de Dolores, se agregan además por Secretaría, obtenidas de la Mesa de Entradas Virtual de la Suprema Corte de Justicia provincial, copia de los distintos Pronunciamientos emanados en tales actuaciones.

Así, se observa que el Juzgado de Primera Instancia en lo Contencioso Administrativo N° 1 del Departamento Judicial Dolores declaró que la firma Austral S.A. mantiene -respecto de la actividad de "Matanza de Ganado Bovino y Procesamiento de Carne"- la exención del pago del impuesto a los Ingresos Brutos que fuera otorgada por las Leyes N° 11.490 y N° 11.518 a partir del 7 de enero de 1994, de acuerdo a lo acordado en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento que fuera ratificado por la Provincia de Buenos Aires a través de la Ley N° 11.463.

Sin embargo y a su turno, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en la ciudad de Mar del Plata, hizo lugar al recurso de apelación interpuesto por la parte demandada, revocó el pronunciamiento de grado y rechazó la pretensión declarativa de certeza instada por la sociedad actora contra la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires con sustento en lo fallado por la Suprema Corte en la causa A. 73.330, "Luis Solimeno e Hijos S.A.", sentencia de 16 de diciembre de 2020.

Por su parte, el Alto Tribunal confirmó dicha Sentencia, rechazando los recursos extraordinarios intentados, entendiéndolos mal concedidos y denegando posteriormente el recurso extraordinario federal intentado, no existiendo constancias sobre nuevas acciones procesales de la firma de marras.

Consecuentemente, no existe elemento alguno que impida a este Cuerpo dictar Sentencia en autos, lo que así declaro.

3) En puntual referencia al **fondo de la cuestión**, vinculado al ajuste efectivizado en autos, corresponde mencionar que el mismo ha sido zanjado por las instancias judiciales supra descriptas.

No obstante ello, tal como lo pregonara en autos "AGROINDUSTRIAS QUILMES SA", Sentencia del 11 de junio de 2019, Registro N° 2186 de la Sala I, pocos Entes se encuentran más legitimados en nuestro país para analizar esta problemática, como la Comisión Federal de Impuestos, la que oportunamente se expidió sobre el

alcance de estas especiales exenciones (Resolución General Interpretativa de su Comité Ejecutivo N° 35 del 23 de Octubre de 2014) interpretando con alcance general que se encuentra prorrogado el cumplimiento de los compromisos sujetos a plazo asumidos por la Provincia de Buenos Aires a través del Acto Declarativo Primero del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, del 12 de Agosto de 1993 y que los actos cumplidos en consecuencia del ejercicio del poder de imposición local y que se refieran a los compromisos contemplados en el artículo 1°, pueden ser modificados por parte de la Provincia de Buenos Aires mientras se encuentre vigente la prórroga de los mismos.

En los ricos considerandos del mencionado acto puede leerse: *"...Que resulta necesario, antes de avanzar en lo que hace a esta interpretación, recordar que en todo cuanto hace al ejercicio del poder de imposición por parte de las Provincias y la Ciudad Autónoma de Buenos Aires (CABA), en el marco de las leyes convenio de coparticipación impositiva y acuerdos o pactos complementarios o modificatorios de las mismas que incluyan cláusulas autolimitativas de aquellos que se han reservado –o se le han delegado en el caso de la CABA- a través de la Constitución Nacional (confrontar artículos 121, 129 de la C.N. y ccs.), debe estarse en lo pertinente a la tradicional jurisprudencia citada por la Resolución General Interpretativa N° 15 (B.O.: 27/05/1993), de esta Comisión, donde se precisa que: "...la Corte Suprema de Justicia, al expedirse en la causa "S. A. Compañía San Pablo de Fabricación de Azúcar v. Provincia de Tucumán", sentencia de fecha 6 de noviembre de 1961 (Fallos: 2251:180), dejó incluso establecido: "Que toda vez que lo atinente a las atribuciones provinciales en materia impositiva es de orden estrictamente constitucional, los plausibles acuerdos que puedan alcanzarse por leyes del tipo de la invocada (se refería a la ley-convenio de unificación de impuestos Internos 12.139), deben interpretarse restrictivamente...Se trata de atribuciones propias de la soberanía conservada por los Estados provinciales, cuya limitación no puede ser sino estrictamente excepcional..."*.

En consonancia con ello y aplicando el principio de la interpretación literal como primera regla de la hermenéutica jurídica, resultaría indubitable entonces y en la línea descriptiva efectuada por la Corte -antes transcrita- que los compromisos asumidos por la Provincia de Buenos Aires...sujetos a cumplimiento antes del 31 de diciembre de 1995 han sido prorrogados hasta el 31 de diciembre de 2015...no resultando por ello exigibles las conductas que se encuentran suspendidas.

En segundo lugar, corresponde entonces interpretar si los actos consecuencia del ejercicio del poder de imposición local en materia alcanzada por los compromisos asumidos por el Acto Declarativo Primero del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, sujetos a plazo y prorrogados, que ya hubiesen tenido

cumplimiento pueden ser motivo de alteración por parte de la Provincia de Buenos Aires...dejando a salvo que ello no se contraponga con lo acordado al respecto en las leyes convenio de coparticipación federal. Hacia el futuro, y a partir del acto correspondiente, entendemos que nada obsta a ello por estricta aplicación del criterio interpretativo restrictivo establecido por la Corte en el precedente “Compañía San Pablo” ya citado y nunca modificado.

En efecto, si las prórrogas resultan como consecuencia de circunstancias que han justificado las mismas según la voluntad de quienes las han acordado, ello lleva también a interpretar que la autonomía provincial en materia de ejercicio de su poder de imposición no se encontraría limitada –tanto para eximir como para gravar un hecho imponible determinado– como consecuencia de un Pacto que, a más de no tener al contribuyente como parte...se encuentra prorrogado justamente en cuanto a los compromisos que afectan el ejercicio pleno de dicho poder... Que en otro sentido -y por el absurdo- baste con señalar que, de admitirse otro criterio, la interpretación además supondría que la Provincia de Buenos Aires –y toda otra jurisdicción que se encuentre en situación similar- habrían renunciado en el Pacto Fiscal II al ejercicio pleno de su poder de imposición en las materias constitucionalmente reservadas.

En el mismo sentido y respecto de los contribuyentes, resulta indubitable que no podrían exigir aquella limitación al legítimo ejercicio del poder de imposición mientras los compromisos asumidos por los fiscos se encuentren suspendidos, en cuanto a su exigibilidad, como consecuencia de la voluntad de aquellos al prorrogar los mismos.

Interpretar esto de otro modo supondría no solamente admitir la renuncia al ejercicio de poderes de imposición de manera definitiva por parte de la Provincia de Buenos Aires...lo cual no resulta constitucionalmente admisible sino por vía de una reforma de la norma constitucional respectiva, sino –más concretamente– transformar el beneficio que del Pacto Fiscal II se derivase para los contribuyentes en derechos adquiridos irrevocablemente, lo cual repugna a la más elemental interpretación del poder de imposición como un aspecto del poder de “imperium” del Estado... Incluso cabe concluir en que, aún cuando el beneficio para los contribuyentes hubiese ocurrido expresando la norma provincial pertinente que tal circunstancia tenía lugar en razón de los compromisos asumidos en el Pacto, ello no deja de ser una decisión unilateral que no encuentra su causa en primer lugar en un Pacto sino en el poder de imposición provincial que tiene en todo caso al acuerdo fiscal federal como antecedente circunstancial.

Conforme a lo anterior, cabe reiterar que ni la Constitución Nacional ni la leyes convenio de coparticipación federal establecen la garantía de intangibilidad del régimen de un tributo local que asegure al contribuyente que lo que ha sido creado

conforme al principio de legalidad no puede modificarse del mismo modo, ni que lo que ha sido modificado no puede, también por la ley respectiva, ser restablecido o modificado nuevamente...Que, por todo lo expuesto, resulta evidente que las prórrogas a que se ha sometido el cumplimiento de los compromisos sujetos a plazo asumidos por la Provincia de Buenos Aires –y toda otra jurisdicción que se encuentre en situación similar- en el Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, suspenden su exigibilidad en tanto aquellas prórrogas se encuentren vigentes.

En segundo término, resulta entonces razonable concluir en la legitimidad de los fiscos para modificar, en el marco de dichas prórrogas, el régimen tributario local en las materias alcanzadas por los compromisos...". En idéntico sentido se pronunció la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, en la causa A. 73.330, "Luis Solimeno e Hijos S.A.", Sentencia del 16 de diciembre de 2020 y en la causa A. 75.574, "Supermercados Toledo S.A.", Sentencia del 27 de octubre de 2022.

En consecuencia, el agravio traído debe ser rechazado, lo que así voto.

4) Con relación a la **sanción aplicada** en el acto en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.

En este 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 (Fallos 316:1313; causa "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771"; Fallos 322:519, en causa "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I").

Y en este sentido, recuerdo que el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524). Pero dicho error debe ser probado y, además, invocado en forma precisa, no genérica, lo cual no ocurrió en el caso donde lo que hubo fue una decisión empresarial de no acatar una expresa manda legal. No tratamos aquí con normas que demuestren una complejidad extrema, lo impide visualizar la existencia de un error excusable, bajo los estrictos requisitos del instituto, plasmados en numerosos antecedentes de este Cuerpo.

En consecuencia, entiendo que corresponde confirmar la multa por omisión, razonablemente establecida en el 40% del monto dejado de oblar, según reza el artículo 5° de la Resolución aquí recurrida.

Respecto a la multa impuesta por no presentar la declaración jurada del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos correspondientes al período fiscal 2013, corresponde su confirmación, en el entendimiento de que el artículo 60, párrafo sexto, del Código Fiscal tipifica la figura de infracción a los deberes formales, y la falta de presentación de la declaración jurada a su vencimiento (fs. 434/436), representa una de ellas, sin que se haya acompañado prueba alguna que lleve a desvirtuar dicha decisión.

5) En relación a la extensión de la **responsabilidad solidaria**, recuerdo lo que sostuve en autos “DISTRIBUCIÓN MASIVA S.A.” de fecha 14 de diciembre de 2021, Registro Nº 4425 de la Sala II, donde expresara la importancia de destacar sobre este instituto, vinculado a quienes asumen la administración de la empresa, que su fundamento es estrictamente 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 empresarial, 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.

Esa función de administración de los bienes del contribuyente durante el período determinado, no ha sido discutida por la apelante, extremo además acreditado en autos con la documentación societaria relevada por el fiscalizador actuante, anexada a fs. 45/57 (Estatuto social), a fs. 30/33 (acta de directorio, distribución de cargos y acta de asamblea, designación de autoridades).

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 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a la Sra. Marta Lidia Fabiani, presidenta del directorio social y única administradora de la empresa.

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”*).

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 Nro. 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que releer el recurso en tratamiento, donde la Sra. Fabiani, describe en primera persona la pretendida calidad de la actividad ejercida por la empresa, así como el tratamiento fiscal por ella decidido para la empresa, dando cuenta de estar totalmente al tanto y ejerciendo de la administración societaria, específicamente en materia fiscal.

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 a la Sra. MARTA LIDIA FABIANI en relación a los impuestos determinados y reclamados.

En materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar 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.

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

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto 1/22 del alcance 1 que corre como fs. 480, por la Sra. Marta Lidia FABIANI, en representación de la firma AUSTRAL S.A. y por su propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Marcos JAUREGUIBERRY, contra la Disposición Determinativa N° 147, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, en fecha 3 de enero de 2017. **2º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada a la Sra. Marta Lidia FABIANI en el artículo 7º del acto recurrido, solo en relación al pago de las sanciones dispuestas. **3º)** Confirmar el acto en todo lo demás que ha sido materia de agravio.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero al criterio resolutivo propuesto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, salvo, en lo vinculado a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante.

En este último sentido, advierto que, dado el tenor de los agravios incoados contra su procedencia, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus

accesorios y las sanciones aplicadas.

Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde en este punto hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Marta Lidia FABIANI, en representación de la firma “AUSTRAL S.A.” y por su propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Marcos JAUREGUIBERRY, contra la Disposición Determinativa N° 147/17, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a la Sra. Marta Lidia FABIANI mediante el artículo 7° del acto recurrido. **3)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición recurrida.

VOTO DEL DR. PABLO GERMAN PETRAGLIA: Por las razones de hecho y de derecho puestas de manifiesto en el voto del Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal, adhiero a la propuesta resolutive que efectúa. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto 1/22 del alcance 1 que corre como fs. 480, por la Sra. Marta Lidia FABIANI, en representación de la firma AUSTRAL S.A. y por su propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Marcos JAUREGUIBERRY, contra la Disposición Determinativa N° 147, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, en fecha 3 de enero de 2017. **2°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada a la Sra. Marta Lidia FABIANI en el artículo 7° del acto recurrido, solo en relación al pago

de las sanciones dispuestas. **3º)** Confirmar el acto en todo lo demás que ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.



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

Providencia

Número:

Referencia: "AUSTRAL SA" - 2360-0142357/14

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-17699830-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4911.