



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: AGUIRIO AGENCIA MARITIMA S.R.L.” - 2360-328581/11

AUTOS Y VISTOS: El expediente 2360-328581/2011, caratulado “AGUIRIO AGENCIA MARITIMA S.R.L.”.

Y RESULTANDO: Que las actuaciones se elevaron a este Tribunal con los Recursos de Apelación obrantes a fojas 936/955 y 972/991, interpuestos por el Dr. Mariano Gastón Moya, en representación de la firma AGUIRIO AGENCIA MARITIMA S.R.L. y de sus responsables solidarios, Sres. Isabel Beatriz Seeling y Osvaldo Ernesto Aguilar, con el patrocinio del Cr. Oscar Andrés Fernández, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6162 dictada por el Departamento de Relatoría Area Metropolitana II de la Agencia de recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 2 de noviembre de 2016.

Mediante la citada Disposición, agregada a fojas 915/932, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-64810124-0), como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al período fiscal 2010, por el ejercicio de la actividad verificada de “Servicios complementarios para el transporte por agua n.c.p.” (NAIIB 633299).

Por el artículo 4° se estableció que las diferencias adeudadas al Fisco, por haber tributado en defecto por el período referenciado, ascendieron a la suma de Pesos Ciento veinticinco mil doscientos treinta y nueve con treinta centavos (\$ 125.239,30), que deberá abonarse con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011 correlativos anteriores y modificatorias).

En su artículo 5° aplicó una multa por Omisión, equivalente al quince por ciento

(15%) del monto dejado de abonar, conforme a lo normado en el artículo 61 primer párrafo del citado Código. Y en su artículo 7º, declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada de los Sres. Isabel Beatriz Seeling y Osvaldo Ernesto Aguilar, en carácter de socios gerentes, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 21, 24 y 63 del citado ordenamiento normativo. A fs. 1000, de conformidad con lo prescrito en el artículo 121 del mismo plexo legal, se elevaron las actuaciones a este Tribunal, asignándose a fs. 1002 para su instrucción, a la Vocalía de la 8va. Nominación, radicándose en la Sala III.

A fs. 1007, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 1008/1013 (artículo 122 del Código Fiscal).

A fs. 1016, proveyendo el ofrecimiento probatorio, se tiene por agregada la documental acompañada al recurso, se desestima por innecesaria la informativa y, se dispone la producción de la prueba pericial contable la cual, como medida para mejor proveer se reconduce y se fijan los puntos sobre los cuales deberán realizar la tarea, la profesional propuesta por la apelante, Cra. Leila Mariana Clerici en forma conjunta con la perito del Cuerpo Cra. María Laura Berto.

A fs. 1024/1060 obra el informe pericial; a fs. 1070 se ordena traslado del mismo y, a fs. 1075, se clausura el período probatorio.

A fs. 1078 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. N° 65/24). Visto el estado de las actuaciones, se llaman autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Atento a la identidad de agravios planteados en los recursos de apelación deducidos en autos, se procederá a referenciarlos conjuntamente.

A) En primer lugar plantean la nulidad de la resolución recurrida toda vez que entiende la apelante, mediante un obrar arbitrario de la Autoridad tributaria, se ha impedido la producción de prueba ofrecida oportunamente, lesionando así el derecho de defensa e impidiendo llegar a la verdad material. Asimismo señala la falta de motivación del acto en crisis.

B) Manifiesta que la actividad de la firma corresponde a la de “Intermediación” en los términos del artículo 195 del Código Fiscal y que la misma ha liquidado el impuesto en forma correcta, tomando como base imponible para el cálculo del gravamen lo dispuesto en la norma mencionada, sin omitir suma alguna; por tal motivo, afirma

que no corresponde ajuste alguno por el período en cuestión.

C) Manifiesta que es requisito indispensable para que una conducta sea pasible de sanción tributaria que exista culpa de quien se considera responsable. Alega la figura del “error excusable” y cita jurisprudencia en apoyo de tal postura.

D) En relación a la responsabilidad solidaria atribuida señala que los administradores asumen el carácter de responsables solidarios por deuda ajena, razón por la cual para poder exigirles el pago de dichas obligaciones el Fisco deberá probar la responsabilidad subjetiva de los mismos en los hechos que se les imputan, cuestión no acaecida en autos. Cita el fallo “Raso Francisco” de la Suprema Corte Provincial.

Hace reserva del caso federal y ofrece prueba documental, pericial contable e informativa.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, procede al tratamiento conjunto de los recursos interpuestos. En primer lugar destaca que los agravios esgrimidos en los recursos de apelación presentados, son una reiteración de los planteos formulados en la instancia previa de descargo, los cuales ya han sido analizados y refutados por el juez administrativo en el acto en crisis.

A continuación y en relación al planteo de nulidad sostiene su improcedencia. Expone en punto a la falta de motivación que no debe perderse de vista que tal elemento no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculos utilizados -cuestionamientos que no deberían articularse por vía de recurso de nulidad-, sino que por el contrario, dicho elemento se encuentra cumplido en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado al dictado del acto aquí atacado, exponiéndose las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado.

Por otra parte, manifiesta que la Agencia es el órgano que conduce el trámite y posee facultades para decidir acerca de la pertinencia de las medidas de prueba ofrecidas. Añade que obran en las actuaciones todos los elementos probatorios necesarios y suficientes para sustentar que la firma de marras ha incurrido en incumplimiento de sus obligaciones fiscales como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos verificados.

Continúan señalando que de acuerdo a la valoración de la documentación obrante en las presentes actuaciones, se concluyó que el contribuyente no aportó prueba eficaz que permitiera acreditar su actuación como intermediario, tal como pretende, y en consecuencia que los ingresos que integran el ajuste hayan sido realizados por

cuenta y orden de terceros; por lo tanto no corresponde que tales ingresos sean excluidos de la base imponible del impuesto bajo análisis. Por ello, se consideró que el total de los ingresos obtenidos por el contribuyente se sujetan a gravamen de conformidad con lo establecido en el artículo 187 del Código Fiscal (T.O. 2011).

En lo atinente a la aplicación de la sanción impugnada, la Agencia sostiene el criterio objetivo de la aplicación de la multa, no resultando necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. Cita precedente de este Tribunal en apoyo de su postura. Con respecto a la figura del error excusable destaca que la firma no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, ni error alguno, por cuanto la misma se limita a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses.

En torno a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Alega que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena.

Agrega que los responsables solidarios son aquellos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de culpabilidad, cuya ausencia se vislumbra en autos.

En cuanto a la aplicación del Fallo "Raso", destaca que en tal decisorio la mayoría no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Cita diversos precedentes jurisprudenciales.

Por lo expuesto, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada N° 6162/2016 dictada por ARBA, y es en este sentido que comenzaré por dar respuesta en forma conjunta a los agravios impetrados.

1) En cuanto al planteo de nulidad traído, es de recordarse que la Corte Suprema de

Justicia de la Nación ha indicado, reiteradamente, que las nulidades procesales requieren un perjuicio concreto para alguna de las partes, pues no proceden en el solo interés del formal cumplimiento de la ley, ya que la declaración de una nulidad por la nulidad misma es una solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611; 322:507; 324:1564; 325:1649; 334:1081; 339:480; entre otros).

Y ha explicado, asimismo, que en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y solo cabe anular las actuaciones cuando el vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un perjuicio irreparable, sin admitirlas cuando no existe una finalidad práctica, que es razón ineludible de su procedencia (Fallos: 334:1081; 339:480).

Tales extremos no se verifican en autos. Recordemos que la causa del acto administrativo comprende los antecedentes o circunstancias de hecho y de derecho que en cada caso llevan a su dictado, presentándose como la constatación o apreciación de un hecho, mientras que la motivación se refiere a la exposición de las razones que han llevado al órgano a emitirlo, y en especial, la expresión de los antecedentes de hecho y de derecho que preceden y justifican el dictado del acto. Su exigencia está fundada en la idea de una mayor protección de los derechos individuales, toda vez que de su cumplimiento depende que el administrado pueda conocer de una manera efectiva y expresa los antecedentes y razones que justifiquen su emisión.

En este punto, debo advertir que el ad quo ha dado debida motivación al reclamo fiscal, extremo que no implica coincidir con sus fundamentos. No basta para tener por demostrada la existencia de la nulidad invocada la mera discrepancia que ensaya el recurrente en torno a la valoración de las circunstancias ponderadas por el juzgador para decidir del modo en que lo hizo, ni tampoco de las constancias objetivas de la causa se vislumbra que los motivos esgrimidos por el apelante puedan ser considerados como constitutivos de aquellos extremos necesarios para decidir lo solicitado.

Ello así, toda vez que, en el presente caso, como permite apreciar la resolución impugnada, la Autoridad de Aplicación -en el ejercicio de las potestades que le confiere el Código Fiscal- ha dado en ella una respuesta motivada y fundada en derecho a las cuestiones suscitadas en el procedimiento de determinación de oficio. Por lo expuesto, el acto recurrido no carece de motivación ni vulnera el debido proceso, ya que se encuentran explicitados los razonamientos que han conducido a desestimar las pretensiones probatorias del contribuyente, permitiendo el conocimiento de los fundamentos de la decisión administrativa y el seguimiento del razonamiento empleado.

Paralelamente, cualquier irregularidad procesal ha quedado a todo evento subsanada en la instancia, con la producción de la prueba pericial ofrecida (C.S.J.N, Sentencia del 16 de diciembre de 2008, en autos "Formosa, provincia de (Banco de la Pcia. de Formosa) c/ Dirección General impositiva s/ impugnación de la resolución 604/99 (DV RRRE)")

Es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de causa y motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación.

2) Con respecto a la cuestión de fondo de autos, puede observarse que el agravio central traído a análisis de este Cuerpo refiere al eventual carácter de intermediario de la empresa de marras, ratificando su forma de tributación en los términos del actual artículo 195 del Código Fiscal, el cual dispone: *"Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que se transfieran en el mismo a sus comitentes..."*.

Así las cosas, alega que en su actividad de agencia marítima, los ingresos obtenidos corresponden en buena medida a acciones contratadas o ejecutadas por cuenta de sus clientes (armador o capitán de un buque), correspondiendo su detracción de la base imponible del tributo.

Por su parte, el juez administrativo niega aquel carácter, en tanto advierte sobre la inexistencia de contrato o convenio alguno que respalde esa actuación "por cuenta y orden de terceros", asimismo, por no poseer indicación alguna en tal sentido las distintas facturas relevadas emitidas por los prestadores de servicios involucrados en la operatoria de la firma contribuyente. Paralelamente, en las facturas de gastos de sueldos y cargas sociales, no coinciden los montos de las mismas con lo denunciado a la AFIP, sino que conllevan un incremento que les cobra a sus clientes, manifestando que se corresponden a provisiones para afrontar futuros juicios o acuerdos judiciales. Por otra parte, sostiene el Fisco que las notas de crédito que le realizan estos proveedores a la contribuyente de marras, no son trasladadas por esta a sus clientes: le factura el costo del servicio según la factura del prestador, pero no le descuenta la bonificación obtenida.

En base a ello, el Fisco determina la base imponible por la totalidad de los facturado,

siguiendo el principio general contenido en el Código Fiscal para el tributo en cuestión.

Sobre este debate, tal como lo manifesté como Vocal instructor en Sala I en autos “CARDA S.A.” (del 6 de abril de 2021, Registro 2291), este Cuerpo se ha expedido, advirtiendo respecto del alcance de las normas involucradas destacando: *“...que el argumento fiscal para incluir en la base imponible del impuesto a los importes que la firma consideró como recupero de gastos, ha sido el hecho de que no ha acreditado que los haya efectuado en carácter de intermediaria, tal como lo requiere el Código Fiscal, ... Sin embargo, no debemos olvidar que el hecho imponible del Impuesto es el ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad, tal como la práctica del comercio, la industria, profesión u oficio, etc., mientras que la base imponible está representada por los ingresos obtenidos de las mismas -por ventas realizadas, por las remuneraciones pactadas por los servicios prestados, por los intereses generados por los préstamos otorgados, etc.- (conforme artículos 182 y 187 del C.R). Por ello, en este contexto, el criterio a seguir para dilucidar el tema consiste en analizar si las sumas en juego representan la retribución obtenida por el contribuyente en función del ejercicio de una actividad (onerosa) o, por el contrario se trató de la facturación del monto de un gasto incurrido y realizado por mandato expreso o acuerdo tácito con el tercero. Y, por supuesto, por idéntico importe que el del gasto incurrido. Va de suyo que no puede tratarse de un gasto o costo propio de su actividad. En consecuencia, se debe analizar cada caso en particular, porque la actuación en carácter de comisionista o intermediario implica, casi con seguridad, la realización de gastos por cuenta de terceros y el C.F. se ocupa de ello en particular despejando toda duda sobre la cuantificación de la base imponible, pero la verificación de la situación inversa, es decir no practicar la intermediación -actuar por cuenta propia- no inhibe la posibilidad de la existencia de un gasto pasible de ser recuperado o compartido con un tercero...”* (Del voto del Cdor. Crespi en autos “CALZA CARLOS LUIS (SIDERAR S.A.)”, Sentencia del 7 de agosto de 2018, Reg. 2690 de la Sala II).

Paralelamente, no debe abandonarse en el análisis de cada caso, el sentido de estrictez que rige el criterio legislativo en cuanto a los conceptos que han de poder ser deducidos de la base de cálculo del tributo, disponiendo el artículo 220: *“Del ingreso bruto no podrán efectuarse otras deducciones que las explícitamente enunciadas en el presente Título, las que únicamente podrán ser invocadas por parte de los responsables que en cada caso se indican...”*.

Ahora bien, del cotejo de las actuaciones observo que durante el procedimiento en la presente instancia, se produjo la prueba pericial contable ofrecida por la apelante (ver fs. 1024/1060). Del informe producido por los profesionales intervinientes,

coincidiendo con la descripción que realiza la apelante sobre la operatoria de la empresa, se advierte que han logrado discriminar las distintas facturas emitidas en cada operación (la que representa sus honorarios propiamente dichos por la prestación de sus servicios y la que representa el detalle de gastos incurridos, propios de la operatoria y estadía en puerto del buque involucrado en cada caso).

Asimismo, en cuanto a la exposición contable de tales ingresos, observan los técnicos que se registran en dos cuentas distintas: a) Servicios prestados (Código 411) en la que registran los honorarios propios de la empresa por servicios prestados, esto es, las gestiones efectuadas por ante autoridades públicas (Aduana, Migraciones, Prefectura, etc) o privadas (Amarradores, Administración del Puerto, etc). b) Servicios por cuenta de terceros (Código 412) donde se registran, de manera individualizada, los gastos incurridos por cuenta y orden de los clientes (buques).

En esta última cuenta es que se concentra la litis, advirtiendo para su solución que el informe describe e individualiza los distintos conceptos que la componen. De los mismos, es fácil concluir que tratamos con un recupero de gastos, en los términos del artículo 188 inciso c) del Código Fiscal, en tanto se trata indudablemente de reintegros que percibe la firma actuando por cuenta y orden de sus clientes, de gastos efectuados por cuenta de los mismos, en claras operaciones de intermediación, los siguientes conceptos: 1) Pago de viáticos al Inspector de Sanidad Marítima y de tasas por este servicio. 2) Pago de tasas por servicios de Migraciones con motivo del ingreso y egreso del buque. 3) Costos del servicio de amarre y desamarre, grúa, remolcador, balsa, entrega de tambores de lubricantes y prevención de derrames, abonados a la firma "Abrego y Goncalves SA", directamente efectuado sobre el buque cliente. 4) Servicios ordinarios y extraordinarios de Aduana, taraducidos en el pago de las tasas correspondientes. 5) Entrega de Provisiones (alimentos y agua potable) requeridas por el Capitán del buque. 6) Todo otro servicio efectuado directamente sobre el buque cliente (reparaciones, atención médica a sus tripulantes, etc).

Por otra parte, de la misma descripción, pueden obtenerse conceptos no relacionados con la deducción pretensa y que se corresponden con meros gastos propios de la actividad efectuada por la contribuyente: a) comunicaciones telefónicas e informáticas nacionales e internacionales en el marco de la atención de la embarcación, previo su arribo, durante su estadía en puerto, la carga o descarga de mercadería y hasta la zarpada. b) Movilidad (gastos por viajes efectuados a los distintos lugares para efectuar trámites) y Varios (papelería, fotocopias, gastos de oficina, remisión de correspondencias, gastos bancarios). c) Impuesto sobre los Débitos y Créditos Bancarios y Comisiones Bancarias.

En este mismo grupo incluiría todos aquellos ingresos en la cuantía de los mismos

que no resulten coincidentes con los gastos facturados a los clientes, tal como lo indica el juez administrativo en los considerandos del acto apelado (fs. 916), esto es, provisiones para afrontar futuros juicios laborales o acuerdos judiciales y bonificaciones obtenidas de los prestadores de servicios.

Como he sostenido en otras oportunidades, en referencia a estos últimos rubros *“...Para el caso bajo análisis sabido es que, los aludidos “recupero de gastos”, tienen que responder al concepto de gastos efectuados por cuenta y orden de terceros, en la operación de intermediación en las que se actúe, y ellos deben corresponderse en concepto de importe con los gastos que efectivamente haya realizado la mandataria por cuenta y orden del tercero... Cabe colegir, que lo que se discute en el caso no es una cuestión de derecho sino de “hecho y prueba”. La estrecha vinculación existente entre los gastos en que incurre y que pretende excluir de la base imponible y la actividad desarrollada por la firma, la deficiencia en la documentación aportada y ofrecida en esta instancia para acreditar el carácter de recupero de gastos de los conceptos cuestionados, no obstante haberse procedido a abrir la causa a prueba, me lleva a desconocerle a los mismos el carácter de tales...”* (Sala III, en autos "BREMEN MOTORS S.A.", Sentencia del 28/8/2017, Registro 3851). En igual sentido, misma Sala en autos "GEFCO ARGENTINA SA", Sentencia del 12/08/2014, Registro 1878

Por todo lo expuesto, estimo que corresponde confirmar solo parcialmente el ajuste de autos, debiéndose reliquidar el mismo de acuerdo a lo expuesto en párrafos precedentes, lo que así declaro.

3) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 5° de la Disposición 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. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I").

Así, en determinadas circunstancias, el error o ignorancia respecto de las obligaciones impuestas por el organismo fiscal puede constituir una causal de exculpación. La Corte Suprema de justicia de la Nación ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad -que exige, como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar

la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas- rige en el campo del derecho represivo tributario (Fallos: 303:1548 y sus citas; 312:149 y su cita; 312:447 y sus citas). En este orden, el examen de la conducta típica debe complementarse, a fin de analizar la procedencia de la punición, con lo dispuesto en el párrafo tercero de la norma (*“...no incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestre haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho....”*).

Pero paralelamente, para que proceda este eximente, dicho error debe surgir probado e invocado de manera concreta. La excusabilidad, aun cuando no es un hecho externo a la persona, es una circunstancia que surge de la confrontación de las normas en juego y/o de los criterios de jurisprudencia administrativa y judicial aplicables al caso que se analiza. Es esa valoración que puede llevar al juzgador a excusar la conducta del imputado.

En definitiva, 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), para lo cual deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo (Carlos Giuliani Fonrouge - Susana C. Navarrine, “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2009, pág. 291).

Tal extremo no se visualiza en autos. Lo único que se observa es una interpretación subjetiva y antojadiza del alcance de las normas involucradas, sin lograr acreditarse aquellos extremos ineludibles para la procedencia de la causal eximente alegada.

4) Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria, vinculado a quienes asumen la administración de la empresa durante el lapso de tiempo objeto de determinación en autos, es importante destacar que resulta evidente 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 dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa

organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

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

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

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

Que esa función de administración de los bienes de la empresa durante los períodos determinados en autos, se acredita con toda la documentación societaria anexada (estatuto de fs. 47/56). 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”.

Además, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria en autos a los socios gerentes de la empresa, únicos administradores de la empresa durante el año 2010.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la 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 el ya citado artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias puediendo 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”*. El subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a acatar esta nueva doctrina, a pesar de mi franca disidencia, considerándola aplicable al caso de autos, sobre el Sr. Osvaldo Ernesto Aguilar, sobre quien no se acredita ni documenta intervención efectiva alguna en la administración social, específicamente en materia impositiva.

Muy distinta es la situación de la Sra. Isabel Beatriz Seeling, respecto de quien sí se acredita fehacientemente aquella condición. Para ello, basta con observar su rúbrica

sobre los estados contables de la empresa al 30 de junio de 2010 (ver fs. 37/46), con descripción de pasivos tributarios nacionales y provinciales y en particular el rubro de autos (fs. 44).

Asimismo, se observa la rúbrica y presentación de la Sra. Seeling de las declaraciones juradas de la empresa en el Impuesto al Valor Agregado (fs. 57/68) y en el carácter de Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (fs. 69/80).

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 responsabilidad solidaria atribuida en autos.

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

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo 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. Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata S.A.", fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

Que atento a la reserva del Caso Federal, la misma deberá tenérsela presente para su planteo en la etapa procesal oportuna.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 936/955 y 972/991, interpuestos por el Dr. Mariano Gastón Moya, en representación de la firma AGUIRIO AGENCIA MARITIMA S.R.L. y de sus responsables solidarios, Sres. Isabel Beatriz Seeling y Osvaldo Ernesto Aguilar, con el patrocinio del Cr. Oscar Andrés Fernández, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6162 dictada por el Departamento de Relatoría Area Metropolitana II de la Agencia de recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 2 de noviembre de 2016. 2º) Requerir a la Agencia de Recaudación, proceda dentro de los 30 días de recibidas las actuaciones, a la reliquidación del crédito fiscal determinado, de acuerdo a los lineamientos expuestos en el Considerando III, Punto 2) del presente Pronunciamiento. 3º) Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 7º del acto apelado, al Sr. Osvaldo Ernesto Aguilar y solo respecto al pago de la sanción aplicada en el artículo 5º, a la Sra. Isabel beatríz Seeling. 4º) Confirmar en todo lo demás la Disposición citada en cuanto ha sido materia de agravio.

VOTO DEL CONTADOR RODOLFO DAMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la presente controversia, a partir de los agravios incoados por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6162/16, en primer término debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero al criterio resolutorio propuesto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, bajo los **puntos 1** (nulidad), **2** (procedencia parcial del ajuste practicado por el Fisco) y **3** (ratificación de la multa por omisión aplicada a la contribuyente) de aquél; lo que así declaro.

Por su parte, en relación con la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes (**punto 4** del citado voto), 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 Arts. 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 a los apelantes; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Mariano Gastón Moya, en representación de la firma “AGUIRIO AGENCIA MARITIMA S.R.L.” y de los Sres. Isabel Beatriz Seeling y Osvaldo Ernesto Aguilar, con el patrocinio profesional del Cr. Oscar Andrés Fernández, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6162/16 dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Ordenar a la Agencia de Recaudación que, dentro de los 30 días de recibidas las actuaciones, efectúe una nueva liquidación del gravamen adeudado por la contribuyente, de acuerdo con los lineamientos expuestos en el Considerando III, Punto 2, del voto de la Instrucción. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los Sres. Osvaldo Ernesto Aguilar e Isabel Beatriz Seeling. **4)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la citada disposición.

VOTO DEL DR. PABLO GERMAN PETRAGLIA: Adhiero al voto del Vocal

Instructor, Dr. Angel C. Carballal, en virtud de las razones de hecho y de derecho que allí expone. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por el Dr. Mariano Gastón Moya en representación de la firma AGUIRIO AGENCIA MARITIMA S.R.L. y de sus responsables solidarios, Sres. Isabel Beatriz Seeling y Osvaldo Ernesto Aguilar, con el patrocinio del Cr. Oscar Andrés Fernández, obrantes a fojas 936/955 y 972/991, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6162 dictada por el Departamento de Relatoría Area Metropolitana II de la Agencia de recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 2 de noviembre de 2016. 2º) Requerir a la Agencia de Recaudación, proceda dentro de los 30 días de recibidas las actuaciones, a la reliquidación del crédito fiscal determinado, de acuerdo a los lineamientos expuestos en el Considerando III, Punto 2) del presente Pronunciamiento. 3º) Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 7º del acto apelado, al Sr. Osvaldo Ernesto Aguilar y solo respecto al pago de la sanción aplicada en el artículo 5º, a la Sra. Isabel beatríz Seeling. 4º) Confirmar en todo lo demás la Disposición citada en cuanto 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: AGUIRIO AGENCIA MARITIMA S.R.L. - 2360-328581/11

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-21233005-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4924.