



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: “ELO CONSTRUCCIONES SA” - 2360-0197717/15

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0197717, del año 2015, caratulado “ELO CONSTRUCCIONES SA”

Y RESULTANDO: Que llegaron a esta instancia las presentes actuaciones, con motivo del recurso de apelación interpuesto a fs. 12/16 del Alcance 1 que corre como foja 391, por el Sr. Luciano Maggi, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Juan José Fernández, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1234, dictada con fecha 11 de marzo de 2016 por el Dpartamento Relatoría Area Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Que mediante la citada Disposición, obrante a fojas 291/298, se determinan las obligaciones fiscales de la firma ELO CONSTRUCCIONES S.A. (CUIT 30-70889045-2) en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, correspondientes a los períodos fiscales 2011 y 2012, por el ejercicio de la actividad de “Construcción, reforma y reparación de edificios residenciales” (Código NAIIB 452100), estableciendo por su artículo 3°, diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto, que ascienden a un monto de Pesos setenta y un mil novecientos setenta y cinco con diez centavos (\$ 71.975,10), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley No 10.397, t.o. 2011, y sus modificatorias). Asimismo, por el artículo 4°, se aplica una multa por Omisión equivalente al diez por ciento (10%) del monto omitido, por haber constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61, primer párrafo, del citado Código. Por último, establece que responden de manera solidaria e ilimitada con el contribuyente

de autos, por el pago del gravamen, la multa y los intereses que pudieran corresponder, la Sra. Olga Susana Prato y el Sr. Luciano Maggi, miembros del directorio social, de conformidad a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del mismo plexo legal.

A foja 411 se elevan los autos a este Tribunal, de conformidad al artículo 121 del Código Fiscal, y a foja 413 se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de la 8va. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala III.

A foja 419, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se da traslado del Recurso de Apelación articulado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días, para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su respuesta a fs. 420/423.

Que a fojas 432, como medida para mejor proveer en los términos del art. 20 inc. a del Dec. Ley 7603/70 y 114 del Código Fiscal, se libra oficio a la Representación Fiscal para que remita el expediente 2360-0118190/14. Estas actuaciones se agregan a fojas 440.

A fojas 441, se tiene por cumplida la medida oportunamente ordenada y se provee el ofrecimiento probatorio, desestimándose la testimonial por inconducente, y rechazándose por innecesarias, la documental y reconocimiento judicial.

A fs. 449 se hace saber que por Acuerdo 100/22 la instrucción de la causa ha quedado cargo del Dr. Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante, y que la Sala ha quedado definitivamente integrada conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámazo Crespi y la Dra. Irma Gladys Ñancuñil en carácter de Conjueza (conforme Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. N° 65/24). Atento al estado de las actuaciones, se llama "Autos para Sentencia" medida que ha quedado consentida (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que, luego de realizar una breve descripción de los antecedentes de la causa, el apelante se agravia únicamente por la extensión de la responsabilidad solidaria que se le realiza, advirtiendo en primer término que fue director suplente y luego vicepresidente de la firma de autos, agregando que la disposición de actos de la empresa se encontraba en cabeza de la Sra. Olga Prato, presidenta del directorio social.

Indica que la mencionada ejerció siempre la administración de la firma, mientras que él nunca realizó acto alguno de dirección o administración.

Sostiene que la responsabilidad puede ser atribuida únicamente de manera

subjetiva.

Describe el funcionamiento de la sociedad y analiza distintas particularidades estatutarias, así como el alcance de las normas del Código Fiscal y la legislación de fondo en materia de sociedades comerciales y jurisprudencia sobre la cuestión.

Acompaña documental y ofrece testimonial e informativa..

II.- Que, a su turno, la Representación Fiscal comienza con el tratamiento de los agravios incoados por el apelante, manifestando que el instituto de la solidaridad 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, 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 aquél, toda vez que no se trata de una responsabilidad subsidiaria, ni procede el beneficio de excusación. Señala que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena.

Manifiesta que la Ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad y que la prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, ello conforme lo dispone el art. 24 del Código Fiscal.

Por otra parte, destaca que la presunción prevista en la norma, se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad, entre cuyas funciones se encuentra la toma de decisiones administrativas respecto del pago de los tributos. Agrega que en el caso, no existe motivo alguno que desvirtúe la idea de que los sindicados responsables fueron quienes decidieron en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma y que, caso contrario, contaban con la posibilidad de acreditar que tales circunstancias se debieron a la culpa exclusiva del ente social, prueba que se encuentra ausente en autos.

En cuanto a la pretendida aplicación de la ley de sociedades comerciales, se remite y transcribe un fallo de este Cuerpo, sosteniendo la constitucionalidad de la facultad de apartamiento de la legislación local, en el marco de lo previsto en el art. 121 de la Constitución Nacional.

Cita distintos precedentes de este Cuerpo y, en torno a la declaración de inconstitucionalidad del régimen de responsabilidad solidaria pretendida, recuerda que es un tema vedado a esta instancia por el artículo 12 del Código Fiscal

Finalmente, solicita se confirme la resolución recurrida.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Que en este estadio, atañe a la Sala abordar los agravios impetrados por el apelante y la contestación a los mismos producida por el Fisco Provincial, advirtiendo que toda la cuestión se centra en la extensión de la responsabilidad solidaria al Sr. Maggi con la firma contribuyente, no existiendo agravio alguno sobre la determinación de oficio practicada.

Que, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quien asume la administración de la empresa, en relación al pago del impuesto, intereses y multas, es importante destacar que es unánime (por evidente) la coincidencia en encontrar el fundamento de la responsabilidad solidaria tributaria en lo recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas fiscales.

Y en el caso de 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.

Esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, se cuestiona por el apelante, aunque se acredita en autos su calidad de miembro titular del directorio social, órgano encargado de su administración (ver toda la documentación societaria aportada a fs. 28/35 y 45/76). 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”*.

Asimismo, debe 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 al Sr. Luciano Maggi.

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/ Insaurrealde, 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 en los casos que analizara la Corte.

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).

Asimismo, es claro el deber de obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de la CSJN o, como en este caso, la SCBA (doctrina de Fallos: 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503 entre muchos otros), si no se encuentran en autos elementos no considerados en los precedentes involucrados.

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 absoluta disidencia, considerándola aplicable al caso de autos, donde no se evidencia intervención alguna del apelante en la efectiva administración de la empresa, sobre todo en materia impositiva, no encontrándose por ende de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

En consecuencia, entiendo procedente dejar sin efecto la solidaridad endilgada, bajo una doctrina que no comparto pero debo aplicar, sin perjuicio de la situación de la empresa y la restante solidaria involucrada en autos, para quienes ha adquirido firmeza el acto en cuestión. De esta manera dejo expresado mi voto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 12/16 del Alcance 1 que corre como foja 391, por el Sr. Luciano Maggi, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Juan José Fernández, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1234, dictada con fecha 11 de marzo de 2016 por el Departamento Relatoría Area Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la solidaridad endilgada al Sr. Luciano Maggi por el artículo 5º del acto apelado.

VOTO DEL CONTADOR RODOLFO DAMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia suscitada en la presente instancia de apelación, debo señalar que adhiero lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, en su voto.

Ello, sin embargo, en atención a que los agravios incoados por el apelante, contra la procedencia de la responsabilidad solidaria e ilimitada que se le ha extendido en autos, tornan aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal 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, 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 hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante; lo que así declaro.

En tal sentido, dejo expresado mi voto.

VOTO DE LA DRA. IRMA GLADYS ÑANCUFIL: En virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor; lo que así declaro.

POR ELLO SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 12/16 del Alcance 1 que corre como foja 391, por el Sr. Luciano Maggi, por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Juan José Fernández, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1234, dictada con fecha 11 de marzo de 2016 por el Departamento Relatoría Area Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la solidaridad endilgada al Sr. Luciano Maggi por el artículo 5° del acto apelado. 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: “ELO CONSTRUCCIONES SA” - 2360-0197717/15

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-22432961-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4930.