



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: "CILENE S.A" - 2306-0203392/06

AUTOS Y VISTOS: El expediente número 2306-0203392 del año 2006, caratulado "CILENE S.A".

Y RESULTANDO: Que, a fojas 2093/2097, se elevan las actuaciones a este Tribunal (Cfr. Art. 121 del Código Fiscal), con el recurso de apelación interpuesto a fojas 1/10 del Alcance Nº 6, que corre agregado como fojas 2068, por la Sra. Sandra Abzac, en carácter de apoderada de "CILENE S.A", y por los Sres. Héctor Horacio Hargindey y Horacio Francisco Santangelo, por sus propios derechos, todos con el patrocinio letrado del Dr. Marcos Jaureguiberry, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 4566/12, dictada a fojas 1097/2007, por la Gerencia de Operaciones Área Interior, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante la citada disposición, la Autoridad de Aplicación determinó las obligaciones fiscales de la firma "CILENE S.A.", en lo referente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el ejercicio de las actividades de "*Servicios de alojamiento en hoteles, pensiones y otras residencias de hospedaje, excepto por hora*" (Código de Actividad NAIIB 551220) y "*Servicios Inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contrata*" (Código de Actividad NAIIB 702000), durante los períodos fiscales 2004 y 2005, en un monto total que asciende a la suma de pesos ciento veintidós mil seiscientos noventa y nueve con treinta centavos (\$ 122.699,30).

Sobre dicha base, estableció diferencias a favor del Fisco provincial, por el importe total de pesos ciento cinco mil doscientos dos (\$ 105.202), y saldos a favor de la contribuyente, por el importe total de pesos diez mil seiscientos cuarenta y nueve

con setenta centavos (\$ 10.649,70). Asimismo, aplicó a esta última una multa equivalente al 12,5% del monto dejado de abonar, por haber constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal. Finalmente, declaró responsables solidarios e ilimitados, junto con la firma contribuyente, para el pago de gravámenes, multas, intereses y demás accesorios aplicados, a los Sres. Harguindey Héctor Horacio y Santangelo Horacio Francisco, atento a lo normado por los Arts. 21 Inc. 2 , 24 y 63 del citado código.

A fojas 2103, se deja constancia de que la causa fue adjudicada a la Vocalía de la 9na. Nominación, a cargo de la Dra. C.P.N. Silvia Ester Hardoy, con intervención de la Sala 3ra. de este Tribunal. Asimismo, se impulsa su trámite.

A fojas 2108, subsanadas las deficiencias formales del recurso incoado, se ordena su traslado a la Representación Fiscal, para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones (Conf. Art. 122 del Código Fiscal). A fojas 2109/2113 obra el escrito de contestación.

A fojas 2116, se hace saber a las partes que, en atención a la renuncia de las Vocales integrantes de la Sala III para acogerse a los beneficios jubilatorios, la instrucción de la causa fue adjudicada al Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, integrándose la Sala con la Dra. Laura Cristina Ceniceros y el Dr. Carlos Ariel Lapine (todos, en calidad de Vocales subrogantes; Conf. Acuerdo Extraordinario N° 87/17).

A fojas 2119, se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada junto al Vocal Instructor, Cr. Rodolfo Crespi, con el Dr. Angel C. Carballal (Conf. Ac. Ext. 100/22) y el Dr. Miguel H. E. Oroz como conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). Se provee el ofrecimiento probatorio, teniéndose por agregada la prueba documental acompañada y desestimándose la pericial contable ofrecida. Atento el estado de la causa, se dictan autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- Que, mediante el recurso incoado, la parte apelante plantea los siguientes puntos de agravios.

a) Nulidad. Bajo el presente acápite, la parte apelante plantea la nulidad de la determinación practicada sobre base presunta, por asentarse, únicamente, en las acreditaciones bancarias de la contribuyente. Explica en este sentido, que el Fisco se ha limitado a cotejar las registraciones con las acreditaciones, presumiendo que la firma contribuyente ha omitido declarar ingresos, cuando, en rigor, no se ha considerado adecuadamente la operatoria de esta última, cuyos ingresos representan meramente un porcentaje de lo percibido en nombre y por cuenta del propietario de los inmuebles.

Afirma al respecto, que las acreditaciones en cuestión deben ser correctamente evaluadas y depuradas; máxime cuando el Fisco tuvo a disposición todas las

herramientas necesarias para efectuar una determinación sobre base cierta, demostrando la vinculación entre los registros bancarios y la actividad comercial que da base a la obligación tributaria. Cita precedentes del TFN y jurisprudencia y reitera que aquel pudo haber requerido más información y correlacionar la misma con cada titular de los inmuebles que administra “Cilene S.A.”, pero no lo hizo.

Sostiene en este marco que toda determinación sobre base presunta, como modalidad subsidiaria de comprobación y valoración que se acuerda al Fisco, debe reposar en ciertos indicios que, a los efectos convictivos, requieren la concurrencia de una serie de circunstancias correlativas y concordantes que, analizadas en una articulación coherente, evidencien que el método guarda una razonable correspondencia con los hechos económicos verificados.

Frente a ello, alega que la presunción creada de esta forma, antes de hacer recaer la carga de la prueba sobre el contribuyente, debe crear convicción del juzgador acerca de su irrazonabilidad.

En otro orden, aunque también en abono de la nulidad peticionada, destaca que, existiendo en poder de la contribuyente la documentación necesaria para arribar a una determinación sobre base cierta, el Fisco ha recurrido a una determinación sobre base presunta, encuadrando tal procedimiento en el Art. 39 del Código Fiscal, pero utilizando, a los efectos de la cuantificación, una de las presunciones fijadas en el Art. 39 bis (en este caso, las acreditaciones bancarias), todo lo cual resulta improcedente ya que el citado método presuntivo, asegura, es aplicable en forma excepcional y en aquellos casos en que no concurren las condiciones para poder efectuarla sobre base cierta, tal lo dispone el Art. 38 del citado código (T.O. 2004). Cita precedentes de este Tribunal.

Por lo demás, sostiene que se utilizaron las presunciones del Art. 39 bis del Código Fiscal para cuantificar la base imponible de un contribuyente que, en rigor, no encuadra en tal norma, la cual expresamente señala en su último párrafo que “*En ningún caso estas presunciones podrán ser de aplicación para la determinación de la cuantía de ventas, prestación de servicios u operaciones de contribuyentes que no reúnan condiciones especificadas en el primer párrafo del presente artículo*”.

b) Errónea cuantificación de la base imponible presumida. Describe que entre las actividades declaradas por la empresa, se encuentra –en su calidad de fiduciaria– la administración de fideicomisos cuyo fin es la construcción de inmuebles. Expresa que las sumas recaudadas, son depositadas en una cuenta especial, de la que son titulares “CILENE S.A.” y el fideicomiso.

Advierte que, a fin de acreditar lo expuesto, se acompañó a la ARBA copia de la

certificación emitida por el “HSBC Bank Argentina S.A.”, con detalle de las cuentas donde surge “CILENE S.A.” como titular, pero identificadas cada una con los distintos fideicomisos administrados por ella. Aclara que ninguno de los fideicomisos posee cuentas a su nombre que no sean las detalladas. Y manifiesta asimismo que, en razón de ello, los ingresos pertenecen a cada fideicomiso y que responden a pautas fijadas contractualmente; y que la empresa, en sus respectivos balances, individualiza en las Notas a los Estados Contables el patrimonio de cada fideicomiso, detallando el activo y el pasivo de cada uno de ellos.

Señala que, ante tal situación, y dadas las constancias aportadas a las actuaciones, bajo ningún motivo dichos importes pueden ser considerados como ingresos gravados en cabeza de “CILENE S.A.”, dado que esta, en rigor, declara e ingresa el tributo correspondiente por los honorarios percibidos contractualmente, a raíz de su actividad de gestión.

Agrega, por otro lado, que la firma recibe en sus cuentas depósitos de terceros en base a contratos de alquiler, sobre los que también percibe una comisión que calcula luego de deducir las expensas.

A mayor abundamiento, advierte que en la resolución expresamente se detalla que se ha considerado como comisión el 20% de las acreditaciones, aclarándose asimismo que si bien dicho 20 % se calcularía una vez deducidos los montos de expensas, la contribuyente no suministró elementos comprobatorios de ello. No obstante, afirma, en las actuaciones obran aportados el movimiento de expensas de los edificios Cilene I del Período 2004 y 2005 y del Cilene Terrazas correspondientes al período 2005, por lo que el Fisco provincial tiene en su poder la información de que existen montos que, si bien fueron depositados en las cuentas, tenían el destino específico de solventar los gastos comunes, no pudiendo sobre ello estipularse la comisión de la firma y, por ende, la base imponible de su obligación tributaria.

Expresa que, por tal motivo, el Fisco debe previamente depurar la cuenta, siendo que de otro modo acarrearía un enriquecimiento sin causa del Estado Provincial.

Finalmente, menciona que “CILENE S.A.” fue objeto de fiscalización del Impuesto al Valor Agregado en los períodos 2004 y 2005 por parte del Fisco Nacional, y resultó la inexistencia de diferencia alguna.

c) Improcedencia de la sanción. Afirma en este punto que para la aplicación de la sanción, no basta la mera comprobación objetiva, debiendo comprobarse el dolo o culpa en el obrar del contribuyente.

d) Responsabilidad solidaria. Rechaza por último la aplicabilidad de la responsabilidad solidaria endilgada, toda vez que, afirma, el Fisco debió analizar las

circunstancias y la actuación concreta e individual de cada sujeto imputado.

Por último, acompaña prueba documental, ofrece pericial contable y hace reserva de Caso Federal.

II.- Que, la Representación Fiscal, luego resumir los antecedentes del caso, procede a analizar los agravios vertidos por la contribuyente.

En relación con el planteo de nulidad incoado, sustentado en la improcedencia del método presuntivo empleado por la fiscalización y la utilización de acreditaciones bancarias como único indicio, adelanta que deviene improcedente por aplicación de los Arts. 44 y 46 del Código Fiscal. Expresa que, tal como surge de la disposición recurrida, la utilización del método presuntivo se basa en el revelamiento de las declaraciones juradas del impuesto fiscalizado, libro IVA Ventas, extractos bancarios de cuentas y demás documentación de cuya confrontación surgen diferencias significativas.

Advierte que, si bien el ajuste se practicó sobre la base presunta, utilizando la presunción general del Art. 46 del Código Fiscal, no es cierto que se aplicó el Art. 39 bis de este (T.O. 2004; Art. 47 Inc. "b" del T.O. 2011) como alega la parte apelante. Explica que la materia imponible construida a la luz de las presunciones debe estar basada en una real razonabilidad, de modo tal que las presunciones sustituyan la materia declarada por el contribuyente, con lo cual el impuesto ajustado deviene procedente.

Señala, a los fines de explicar el armado de la base imponible, que se consideraron los depósitos efectuados en las cuentas bancarias del "HSBC Bank Argentina S.A." de uso exclusivo de "CILENE S.A.". Agrega que se procedió a abrir el procedimiento a prueba con el dictado de la disposición N° 548/11, en la cual el Juez Administrativo concluyó que la documental acompañada no era suficiente a los fines de cumplimentar los puntos periciales solicitados. Entiende que los argumentos reiterados en la instancia, no poseen asidero en la medida que las operatorias alegadas no han sido probadas, debiendo rechazarse los agravios incoados. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

En torno a la sanción aplicada, expresa que, habiéndose configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resulta procedente la aplicación de la sanción dispuesta por el Art. 61 del Código Fiscal. Agrega que, por otro lado, para la aplicación de la multa no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, no pudiendo excusarse una vez comprobados los incumplimientos y por lo tanto, concluye que resulta procedente la sanción aplicada. Cita jurisprudencia de este Cuerpo.

Señala en lo relativo a la aplicación de las normas penales, que en el Derecho Tributario, dichas infracciones tienen caracteres propios, conforme el Art. 121 de la Constitución Nacional.

Sobre la responsabilidad solidaria, resalta que el código en la materia, coloca a los sindicados responsables en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda. Expresa que la obligación del responsable, es por la totalidad de la deuda reclamada al principal, en atención a que la ley los coloca en la misma posición que el deudor principal con relación a las sumas adeudadas.

Concluye que los apelantes no han acreditado los hechos exculpatorios de su responsabilidad.

Por último, solicita se desestimen los agravios traídos, confirmándose la resolución recurrida en todos sus términos.

III.- VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que corresponde decidir en esta instancia si, a partir de los agravios incoados por la parte apelante, la Disposición Delegada SEFSC N° 4566/12, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior de la ARBA, se ajusta a derecho.

Así, en primer término debo advertir, frente al planteo nulificante interpuesto contra el método presuntivo de determinación empleado por la Autoridad de Aplicación, que la cuestión introducida no trae aparejada la existencia de ningún perjuicio concreto a la recurrente que deba ser solucionado a través de la declaración de nulidad que pretende. Máxime, cuando no se vislumbran anomalías o vicios que, a la luz de lo dispuesto por los Art. 128, 74 y 114 del Código Fiscal, justifiquen la sanción que persigue o acrediten la vulneración de los derechos constitucionales que le son garantizados.

Conforme ello, y sin perjuicio del análisis que seguidamente se efectuará, en el marco del recurso de apelación interpuesto, acerca de la procedencia de dicho método presuntivo y de la razonabilidad de sus resultados, corresponde desestimar el planteo de nulidad incoado; lo que así declaro.

Así, comenzando precisamente con el análisis de la procedencia del método presuntivo utilizado por el Fisco a fin de determinar –en lo pertinente– las obligaciones fiscales de la firma contribuyente, considero útil recordar, de forma preliminar, que el Art. 42 del Código Fiscal establece: “La determinación de las obligaciones fiscales se efectuará sobre la base de declaraciones juradas que los contribuyentes, responsables o terceros presenten a la Autoridad de Aplicación, o en base a datos que ésta posea y que utilice para efectuar la determinación o liquidación administrativa, según lo establecido con carácter general para el

gravamen de que se trate...”. A su vez, que el Art. 44 de dicho código, en lo que aquí interesa, dispone: “...Cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta, por falsedad o error en los datos o errónea aplicación de las normas fiscales o en el caso de liquidación administrativa mencionada en el artículo 42, la Autoridad de Aplicación determinará de oficio la obligación fiscal, sobre base cierta o presunta...”. Y que, por lo demás, los Arts. 45 y 46 del citado cuerpo normativo, señalan respectivamente que: “La determinación de oficio se practicará sobre base cierta cuando el contribuyente o los responsables suministren a la Autoridad de Aplicación todos los elementos comprobatorios de las operaciones o situaciones que constituyen hechos imponible o cuando las normas fiscales establezcan taxativamente los hechos y circunstancias que la Autoridad de Aplicación debe tener en cuenta a los fines de la determinación” y que “Cuando no se cumplan las condiciones establecidas en el artículo anterior, la Autoridad de Aplicación practicará la determinación de oficio sobre base presunta, considerando todos los hechos y circunstancias que, por su vinculación o conexión con las normas fiscales, se conceptúen como hecho imponible y permitan inducir en el caso particular la procedencia y el monto del gravamen. La determinación de oficio sobre base presunta se efectuará también cuando de hechos conocidos se presuma que hubiera habido hechos imponible y su posible magnitud, por los cuales se hubiere omitido el pago de los impuestos...” (en todos los casos, el subrayado me pertenece).

En este marco, tal como lo afirman la Representante Fiscal y el Juez Administrativo (ver fojas 1098 Vta.), y se corrobora con las constancias de autos, la utilización del citado método determinativo se encuentra justificado, en el caso, a partir de las significativas diferencias constatadas por la fiscalización entre las declaraciones juradas presentadas por la firma contribuyente en el impuesto local, en el Impuesto al Valor agregado y a las Ganancias, en el registro del libro IVA Ventas, los extractos bancarios de sus cuentas y, en particular, los depósitos bancarios (ver fojas 496).

A su vez, cabe en este punto advertir a la recurrente que, contrariamente a lo afirmado en su recurso, la Agencia Fiscal no aplicó, en el marco del método presuntivo adoptado, el mecanismo previsto por el Art. 39 bis del Código Fiscal, sino que, en el marco de lo dispuesto por el Art. 46 del citado código, tomó las acreditaciones bancarias como presunción general del giro comercial del contribuyente.

En este sentido, si bien es cierto que, durante la fiscalización, el inspector actuante consideró aplicable aquel mecanismo (ver Informe Simple agregado a fojas 707/714; Papeles de Trabajo, a fojas 683/684; Formularios R-222, a fojas 692/694; y Liquidación de Diferencias, a fojas 701/702, notificada a fojas 705/706);

posteriormente, a raíz de lo ordenado por la Gerencia de Operaciones Área Interior mediante la Providencia N° 2743/10 (ver fojas 736), el mismo fue descartado, procediéndose a practicar la determinación de oficio bajo las pautas genéricas previstas en el Art. 46 del Código Fiscal (ver Papeles de Trabajo agregados a fojas 738/739; Formularios R-222, a fojas 749/752; Liquidación de Diferencias, a fojas 761/762, notificada a fojas 765/766; Informe Simple, a fojas 767; y las consideraciones formuladas por el Juez Administrativo a fojas 779 Vta., de la Disposición Delegada GR –de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial– N° 2531/11, y a fojas 1098 Vta. de la disposición apelada a este Tribunal).

De conformidad con todo lo hasta aquí expuesto, corresponde en consecuencia ratificar el acto recurrido en este punto; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, debo entonces analizar la razonabilidad del procedimiento determinativo desarrollado y sus resultados, a la luz de los agravios y la prueba reunida en autos.

Así, resulta útil comenzar señalando: **1)** que a los efectos de determinar los ingresos gravados, se relevaron y confrontaron los montos declarados en el impuesto, los registrados en el libro IVA Ventas, los débitos fiscales declarados en el IVA, los ingresos declarados en el Impuesto a las Ganancias y los que surgen del detalle de ventas aportado por el contribuyente, los depósitos bancarios efectuados en las cuentas 0593-20738-1, 0593-24246-1, 0593-24241-8, 0593-26346-6 y 0598-0654-3 del Banco “HSBC Bank Argentina S.A.” y los registrados en los Estados Contables cerrados al 31/12/2004 y 31/12/2005 (ver papel de trabajo de fs. 496); **2)** que, de dicho confronte, surgieron diferencias significativas entre los depósitos bancarios y las restantes fuentes de información; **3)** Que, consecuentemente, se solicitó al contribuyente que discriminara los depósitos bancarios efectuados en las citadas cuentas, en lo vinculado a los montos que fueron afectados a cada uno de los fideicomisos administrados por la firma; **4)** Que, a raíz de la respuesta recibida, se efectuaron diversos procedimientos (ver descripción a fojas 1098 Vta./1099) que resultaron en la asignación de las cuentas 0593-24246-1, 0593-24241-8, 0593-26346-6, a los fideicomisos administrados por la contribuyente “Cilene de Mar”, “Cilene del Centro” y “Cul de SAC”, verificándose la razonabilidad de los depósitos en las mismas, y en la asignación de las cuentas 0593-20738-1 y 0598-0654-3 como de uso exclusivo de la firma “Cilene SA”.

Consecuentemente, a fin de arribar a la base imponible del impuesto, se consideraron los depósitos bancarios efectuados en estas últimas cuentas de uso exclusivo de la contribuyente (ver papeles de trabajo agregados a fojas 683 y 738), distribuyéndose los ingresos por actividad de acuerdo a la proporción que representa cada una según el detalle de ingresos de fojas 475 y el libro IVA Ventas de fojas

153/167 y 326 (ver papeles de trabajo de fojas 501 y 739).

Así, el Fisco determinó diferencias por omisión de declaración de base imponible vinculada a las actividades de “Servicios de alojamiento en hoteles, pensiones, y otras residencias de hospedajes excepto por hora” (Cód. NAIIB N° 551220) y “Servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contrata” (Cód. NAIIB N° 702000).

En este contexto, cabe destacar, no existe controversia alguna vinculada a la asignación de cuentas en cabeza de la firma contribuyente, sino que esta última afirma, en rigor, que el Fisco no ha depurado correctamente los depósitos en ellas registrados a la hora de determinar las correspondientes bases imponibles (tal como fuera expuesto en el Considerando I de la presente).

Frente a ello, observo que, en la instancia determinativa, y a raíz del descargo presentado por la Sra. Claudia Patricia Escujuri, la Autoridad de Aplicación abrió la causa a prueba mediante la Disposición Delegada SEFSC N° 548/11 (ver fojas 814/816).

Mediante la citada disposición, se tuvo por agregada la documental acompañada al descargo (entre la que consta copia del Detalle de movimiento anual de expensas “Cilene Terrazas”, por el período 2005, y del vinculado al edificio “Cilene I”, por los períodos 2004 y 2005) y se ordenó la producción de la prueba pericial contable ofrecida.

Con respecto a esta última, se solicitó al perito de parte que proceda a depurar las acreditaciones bancarias, indicando los fondos que se correspondan con las actividades declaradas por la firma alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos; y determine, en consecuencia, las bases imponibles pertinentes. Todo ello, advirtiendo que el profesional interviniente debería individualizar claramente los registros y documentos tenidos a la vista a la hora de confeccionar el Informe, acompañando copia certificada de toda la documental que avale sus conclusiones.

Por lo demás, se solicitó, como medida para mejor proveer (Art. 113 del Código Fiscal, 7mo. Párr.), que un perito designado por la propia Autoridad de Aplicación audite la prueba pericial producida por el perito de parte y exponga los motivos del ajuste propuesto, rectificando en caso de corresponder los formularios respectivos.

Ahora bien, a fojas 1/4 del Alcance N° 5 (agregado como fojas 834) se encuentra agregado el Informe pericial de parte, presentado por el Cr. José Ricardo Eyra, en el que expone: **1)** que las cuentas utilizadas por Cilene SA se usan para administrar fideicomisos, administrar consorcios y cobrar alquileres por cuenta y orden de los propietarios de las unidades funcionales; **2)** que la ARBA solo depuró los depósitos

correspondientes a la administración de los fideicomisos; **3)** que procedió a considerar los depósitos bancarios de las cuentas utilizadas para las actividades vinculadas a la administración consorcios y el cobro de alquileres, descontando los montos cobrados por expensas y los ingresos recibidos por “Cilene SA” relacionados con la administración de fideicomisos (de acuerdo con las pertinentes facturas) a los efectos de obtener el ingreso neto por alquileres por cuenta y orden de terceros; **4)** que se cuenta con contratos de alquiler en los que “Cilene SA” recibe dinero por cuenta y orden de los propietarios; **5)** que, en consecuencia, se puede considerar que en los años verificados, el honorario de la firma por brindar los servicios hoteleros representaba un 20% del total.

Frente a ello, de forma preliminar el Juez Administrativo advierte que el Informe carece de la certificación del Consejo de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires (Conf. Art. 163 de la Ley N° 10.620) y que, a pesar de haber sido requerido oportunamente, los contratos alegados –ver punto 4 del párrafo precedente– no fueron acompañados.

Por su parte, el perito de oficio actuante procedió a solicitar a la contribuyente (Acta de Requerimiento R-054 N° 010076173, agregada a fojas 840/841), que aporte toda aquella documentación que considere necesaria y suficiente a los fines de sustentar y dar validez a los resultados obtenidos con la pericia de parte. Así, luego de un período de prorrogación favorablemente concedido, la apoderada Sra. Claudia P. Escujuri, aportó documentación (ver Acta de Comprobación R-078 “A” N° 01015377, agregada a fojas 845/846, y constancias de fojas 855/1062) que fue analizada por el perito, en los siguientes términos (ver Informe Simple agregado a fojas 1063/1064): **1)** proporciona copia de comprobantes de gastos de los periodos verificados correspondientes en su gran mayoría al “Edificio Cilene I”, sin aportar los correspondientes a los restantes edificios (“Cilene del Centro”, “Cilene del Mar” y “Cilene terrazas”); **2)** entrega planilla de detalle de movimientos de Expensas del Consorcio de Propietarios Edificio Cilene de Cariló (“Cilene I”) por los meses enero, febrero y abril a diciembre del 2004, sin aportar la correspondiente del mes de marzo de 2004, como así tampoco del año 2005, debiendo señalarse que no entrega el detalle de los restantes edificios mencionados; **3)** aporta a título ejemplificativo copia de dos contratos celebrados entre “Cilene SA” y los propietarios de los departamentos correspondientes al edificio “Cilene del Mar”, sin aportar del resto de los edificios, debiendo señalarse que de la lectura de los mismos surge una retribución del precio del alquiler del 20% en temporada alta y del 33% en temporada baja, lo cual difiere de lo concluido por el perito de parte, que informa que el honorario de la firma por brindar los servicios hoteleros representa un 20% del total cobrado; **4)** acompaña vaucher de reserva de “Cilene del Centro” únicamente; **5)** pone a disposición recibos por cuenta y orden de terceros, de “Cilene I” para el

período 12/2005, desde el N° 0001-00000001 al N° 0001-000000038.

En este contexto, el perito de parte y, posteriormente, el Juez Administrativo interviniente, concluyeron –en criterio que el suscripto comparte– que la documental en cuestión no resultaba suficiente para avalar el informe pericial de parte y, en consecuencia, para desvirtuar el ajuste practicado.

A lo expuesto, debo agregar que en la presente instancia de apelación, la recurrente ofrece idéntica medida probatoria sin acompañar –una vez más y a pesar del reproche fiscal– documental alguna que desvirtúe la conclusión a la que se arribara, todo lo cual la torna innecesaria y evidentemente inconducente.

Debo advertir en este punto que, este Tribunal, aplicando la doctrina de la CSJN (T.F.A.B.A. en “Zaiden, Luís”, Sentencia del 5 de abril de 1991; “Ambrosius Arvid”, del 11 de junio de 1991; y “Digenario Mario A.”, del 11 de febrero de 1993, entre muchísimas otras), ha resuelto que, en materia de determinaciones impositivas de oficio rigen para la carga de la prueba reglas distintas a las comunes; y que, quien pretende que es erróneo el método empleado para determinar de oficio el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente (*Fallos* 268:514).

Por ello, habiendo alegado el apelante que los ingresos en cuestión no le pertenecían en su totalidad, la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, en el que la carga respectiva recae en su cabeza. Sin embargo, del análisis de las actuaciones, como también de los resultados de las pruebas realizadas, surge que la contribuyente no ha arrojado en esta instancia prueba alguna que permita desvirtuar la determinación en crisis, correspondiendo ratificar el cargo fiscal; lo que así se declara.

En otro orden, con respecto a la sanción aplicada, debe señalarse que la forma en que se resuelve el fondo de la cuestión traída, impone como consecuencia la existencia material de omisión de tributo, configurando así una acción típicamente antijurídica encuadrada legalmente bajo el artículo 61 del Código Fiscal.

Frente a lo expuesto, y recordando que la materialidad de la infracción en cuestión consiste –a la luz de lo dispuesto en la norma citada– en no pagar, o pagar en menos, el tributo adeudado, cabe destacar que, por otra parte, en relación con el elemento subjetivo, la omisión se origina en una conducta culposa.

Es decir, que la aplicación de la multa cuestionada no requiere, desde este plano de análisis, la existencia de una intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, sino que exige un mínimo de subjetividad: la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.

Sin embargo, frente a lo expuesto, no puede dejar de señalarse que la recurrente no ha alegado –y menos aún acreditado– causal exculpatoria alguna que se vincule directamente con los motivos de ajuste que dieran lugar a las diferencias subsistentes, reclamadas por la Autoridad de Aplicación mediante el acto impugnado.

Consecuentemente, corresponde rechazar el planteo en cuestión y confirmar la sanción aplicada; lo que así declaro.

Por último, en relación con la controversia vinculada a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos a los Sres. Héctor Horacio Harguindey y Horacio Francisco Santangelo, dado el tenor de los planteos formulados contra su procedencia, considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal vigente 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 (partes pertinentes al caso tratado); criterio reiterado en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, 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 hacer lugar al recurso incoado y revocar la responsabilidad solidaria extendida en autos, mediante el Art. 7 de la Disposición Delegada SEFSC N° 4566/2012, a los Sres. Héctor Horacio Harguindey y Horacio Francisco Santangelo; lo que así se declara.

Finalmente, respecto a la imposición de costas solicitada por la recurrente en los “Antecedentes” de su recurso, no resultando ello atribución del Cuerpo conforme a las normas que regulan su actuación, corresponde no hacer lugar a lo pedido (Conf. T.F.A.B.A., Sent. del 8 de noviembre de 1994, en autos “Desiervi Cereales S.A.C.I. y A.”, entre otras); lo que así también se declara.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Sandra Abzac, en carácter de apoderada de la firma “CILENE S.A”, y por los Sres. Héctor Horacio Hargindey y Horacio Francisco Santangelo, por sus propios derechos, todos con el patrocinio letrado del Dr. Marcos Jaureguiberry, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4566/12, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el Art. 7 de la disposición recurrida. **3)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, el citado acto.

VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: De acuerdo a los agravios traídos en apelación, adelanto mi adhesión a la resolución que propicia el Vocal instructor, Cr. Crespi, con excepción al planteo efectuado sobre la Responsabilidad Solidaria en virtud de las siguientes consideraciones.

Tal como lo sostuve en autos “DISTRIBUCION MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro N° 4425 de esta Sala (entre muchos otros), recuerdo el fundamento estrictamente recaudatorio de este instituto, vinculado a quien asume la administración de la empresa. 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 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.

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 TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA 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 del contribuyente durante el

período determinado en autos, no ha sido discutida por la parte apelante y se respalda en toda la documentación societaria agregada en autos (Estatuto y actas de asamblea y directorio de fs. 67/76 y 177/181). 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, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sres. Héctor Horacio Hargindey y Horacio Francisco Santangelo.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la parte 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 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 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, presentado por los mencionados directivos por derecho propio, describiendo en primera persona y con total detalle la forma en que funciona y tributa su actividad, así como el rechazo

fundamentado a la pretensión fiscal, dando exacta cuenta de haber decidido el obrar tributario de la empresa, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

Paralelamente, a fs. 62 se agrega la declaración jurada de la empresa de autos en el marco del Régimen del Convenio Multilateral (CM01) firmado por el Sr. HARGINDEY.

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 a su respecto 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 tantos años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, 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.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Sandra Abzac, en carácter de apoderada de la firma "CILENE S.A", y por los Sres. Héctor Horacio Hargindey y Horacio Francisco Santangelo, por sus propios derechos, todos con el patrocinio letrado del Dr. Marcos Jaureguiberry, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4566/12, dictada por la Gerencia de

Operaciones Área Interior, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida a los Sres. Héctor Horacio Hargindey y Horacio Francisco Santangelo, solo respecto del pago de la sanción aplicada. **3°)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

VOTO DEL DR. MIGUEL HÉCTOR EDUARDO OROZ: Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor, y fundado en razones de economía y celeridad procesal que atienden a garantizar la concurrencia de una mayoría de fundamentos y un sentido decisorio según las exigencias de ley, presto mi adhesión a los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Cdor. Rodolfo Dámaso Crespi, aunque dejando a salvo que esto no implica abandonar mi posición vertida con anterioridad en lo relativo a la solidaridad, toda vez que considero que las normas del derecho público local devienen inaplicables en tanto se aparten de los contenidos de las leyes nacionales comunes, toda vez que la competencia constitucional para regular la materia en dichas cuestión, corresponde de modo exclusivo y excluyente al Congreso de la Nación y no a las autoridades provinciales (conf. art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional). Así lo manifiesto.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Sandra Abzac, en carácter de apoderada de la firma "CILENE S.A", y por los Sres. Héctor Horacio Hargindey y Horacio Francisco Santangelo, por sus propios derechos, todos con el patrocinio letrado del Dr. Marcos Jaureguiberry, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4566/12, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el Art. 7 de la disposición recurrida. **3)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, el citado acto.

POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Sandra Abzac, en carácter de apoderada de la firma "CILENE S.A", y por los Sres. Héctor Horacio Hargindey y Horacio Francisco Santangelo, por sus propios derechos, todos con el patrocinio letrado del Dr. Marcos Jaureguiberry, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4566/12, dictada por la Gerencia de Operaciones Área Interior, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes mediante el Art. 7 de la disposición recurrida. **3)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, el citado acto. 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: "CILENE S.A" - 2306-0203392/06

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-15647710-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4902.