



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: expediente número 2360-0037399/2013, caratulado "CIUDAD CELULAR S.R.L.".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0037399/2013, caratulado "CIUDAD CELULAR S.R.L.".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las actuaciones por el Recurso de Apelación interpuesto a fs. 657/689 por el Dr. Jorge Andrés Mazzoni, en representación de la firma CIUDAD CELULAR S.R.L. y del Sr. Juan Martínez, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5907, dictada por el Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 26 de noviembre de 2015.

Que por la Resolución en cuestión (obran a fs. 563/575) se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (C.U.I.T. 33-71065765-9), en carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el ejercicio de las actividades de "Servicios empresariales n.c.p" (Código NAIIB 749909) y "Venta al por mayor de mercancía n.c.p"; correspondientes al período fiscal 2010, ascendiendo la pretensión fiscal por haber tributado impuesto en defecto, conforme artículo 4° del mencionado acto, a la suma de Pesos Cuatrocientos sesenta y dos mil doscientos cincuenta y cuatro con treinta centavos (\$ 462.254,30), con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley 10.397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias).

Por artículo 5°, se aplica al contribuyente una multa equivalente al veinte por ciento (20%) del monto dejado de abonar, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y sancionada en el artículo 61 del mismo Cuerpo normativo.

Por último, mediante el artículo 7° del acto recurrido, se establece la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma contribuyente por el pago del gravamen establecido, intereses y multa del Sr.

Juan Martínez, en su carácter de socio gerente de la firma, en virtud de los artículos 21 inciso 2°, 24 y 63 del mismo plexo legal.

A fs. 724, se elevan las actuaciones a este Tribunal Fiscal, de conformidad a lo establecido por el artículo 121 del Código Fiscal y a fs. 726, se deja constancia de la adjudicación de las actuaciones para su instrucción a la Vocalía de 7ma Nominación, radicadas en la Sala III de este Cuerpo, quien produce los primeros pasos procesales, siendo a fs. 739 readjudicada a iguales fines a la Vocalía de 1ra. Nominación a cargo del Dr. Ángel Carlos Carballal, pasando a conocer la Sala I.

A fs. 786 se da traslado a la Representación Fiscal del recurso de apelación interpuesto, para que conteste agravios, acompañe y/u ofrezca prueba y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fs. 789/795 el responde de estilo.

Que, abierta la causa a prueba, vide fs. 742, se tiene a la prueba documental como agregada y se ordena librar oficios en pos de producir la informativa ofrecida. Asimismo, se difiere la producción de la pericial propuesta, en caso de corresponder, a lo que resulte de las respuestas de los oficios citados.

A fs. 746/757, 771, 776/780 son agregadas las respuestas de los oficios diligenciados.

A fs. 758 y 776, se informa y acredita el fallecimiento del Sr. Juan Martínez, declarado en autos responsable solidario de la firma contribuyente.

A fs. 797 se anexan por Secretaría, constancias obtenidas de la base de teleprocesamiento de datos de la Agencia de Recaudación, sobre la inactividad de la firma de autos como agente de retención de Impuesto sobre los Ingresos Brutos en el año 2010.

Por último, se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con la Dra. Irma Gladys ÑANCUFIL en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). Asimismo, en materia probatoria, se rechaza la producción de la pericial contable por innecesaria para la resolución de la causa. Asimismo, no quedando cuestiones pendientes de tratamiento, se resuelve llamar "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- El apelante comienza su expresión de agravios planteando la nulidad del acto en crisis por irregularidades incurridas en el trámite del proceso administrativo que entiende, comprometen de modo insalvable su validez, afectando principios garantizados por la Constitución Nacional y de la Provincia. Arguye que la disposición apelada no trata correctamente los argumentos del descargo, no producen la prueba informativa y pericial contable, las que resultaban pertinentes para resolver la causa, violentándose el derecho de defensa que le asiste.

Aduce que el acto impugnado no expresa una valoración de las defensas alegadas y aportadas por la empresa, estableciendo incorrectamente la obligación y la materia imponible provocando un

estado de incertidumbre e indefensión.

Afirma que la actividad comercial de la empresa no es la de un prestador de servicio sino la de un comisionista o intermediario. En dicho giro comercial manifiesta que Ciudad Celular S.R.L, actúa como intermediario (nexo) entre los usuarios del servicio de telefonía y las empresas prestadoras del mismo.

Describe la operatoria como una modalidad de intermediación, criticando que en el Acto en crisis ARBA no explica por qué no considera a la firma como comisionista. Cita dictámenes de la AFIP que caracteriza a la actividad de intermediación y vasta doctrina que la enmarca en el mismo rubro.

En cuanto a la rendición de cuentas, disiente con ARBA, en cuanto ésta sostiene que la única forma de rendir al comitente es mediante un líquido producto, sin advertir en la documentación que se acompaña que la relación que media entre las empresas de los servicios de telefonía y la fiscalizada, es análoga a la del comitente. Asimismo entiende que, lo que importa es que se rindan cuentas, y no la forma jurídica en qué se haga la misma, aplicando el criterio de la realidad económica.

Trae a colación el Informe 211/06, donde se explicita que la vinculación entre la firma y las empresas de telefonía es un contrato atípico y que esa atipicidad trae aparejada una forma especial de rendir cuentas que imponen las propias empresas telefónicas.

Agrega que por ser intermediario su base debe ser diferencial tal como lo mandan los artículos 195 del Código Fiscal y 10 del Decreto 9394/86. Caso contrario alega que se estaría pagando por un ingreso que se transfirió a su comitente generando una doble imposición.

Afirma que las comisiones que Ciudad Celular S.A cede a los puntos de venta pueden ser deducidas a los fines de determinar el verdadero valor de ingreso bruto de la empresa, ya que son desembolsos hechos por el intermediario en interés de su comitente.

En cuanto a las retenciones considera que el Fisco debe respetar las retenciones que consideró la firma y no computar sólo los pagos a cuenta declarados por los agentes de recaudación, explicando que las mismas se corresponden con la Provincia de Buenos Aires y no de la Capital Federal donde la empresa no ejerce actividad.

En subsidio, solicita que los ingresos en que la Autoridad de Aplicación los encuadró en servicios, se encuadren en la actividad de venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías, conforme la realidad económica de la operatoria. Entiende que de mantenerse el ajuste fiscal la forma de tributación viola su derecho de igualdad y capacidad contributiva, como así no resulta proporcional ni progresiva a la misma. Cita jurisprudencia en su apoyo.

En cuanto a la sanción de multa por omisión, alude a la naturaleza penal de la misma y entiende

que resultan de aplicación los principios que rigen el Derecho Penal. En subsidio plantea su improcedencia. Subraya que para la configuración de dicha infracción se requiere no solo el elemento objetivo de punibilidad, sino que además precisa una conducta reprochable e ilícita (elemento subjetivo). Concluye que se configuró a todo evento un caso de error excusable.

Reitera lo expresado en torno a los montos pretendidos, su confiscatoriedad y el desconocimiento de su realidad económica generadora del hecho imponible. Agrega que ARBA no fundamentó su quantum. Cita doctrina y jurisprudencia.

Esgrime que la responsabilidad solidaria debe dejarse de lado en las presentes actuaciones dado que no se encuentra configurado el elemento subjetivo requerido para su aplicación, ya que la obligación de pago que se pretende resulta confiscatoria. Invoca la inconstitucionalidad de los artículos 21 inc. 2, 24 y 63 del Código Fiscal. Cita el presente "Raso" y expresa que desconocen los principios del derecho penal. Cuestiona la violación de las normas establecidas por la Ley de Sociedades por la prelación normativa de la Constitución Nacional. Alega que la responsabilidad solidaria establecida por el pago de las multas, no observa principios constitucionales que exigen que al presunto responsable se le pueda atribuir material y subjetivamente la conducta reprimida. Indica que en el caso ha quedado descartada la intervención del presunto responsable en la gestión tributaria de la empresa.

Finalmente hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno, la Representación fiscal se detiene en las diversas alegaciones efectuadas a lo largo del libelo en conteste que importan planteos de inconstitucionalidad, resaltando que debe estarse a la expresa prohibición de su tratamiento en esta instancia, por expresa disposición del artículo 12 del Código Fiscal.

Luego, al pedido de nulidad incoado, cita jurisprudencia emanada de este Cuerpo conteste con el principio de política jurídica de no anular el Acto por la nulidad misma.

Pone de resalto que de los considerandos de la disposición en crisis surge el sustento fáctico y legal que brindan fundamento al ajuste, con lo cual habiéndose motiva y dan causa al mismo, no se ve afectado el derecho de defensa.

Agrega que la firma de autos fue fiscalizada en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, siendo suya la carga probatoria tendiente a avalar su postura. De ahí que, en la instancia procesal en la que debía articular con la mayor minuciosidad posible el ejercicio de su derecho de defensa, no ha producido en el libelo en conteste prueba eficaz que confirme y/o avale totalmente sus dichos, no logrando refutar los hechos y circunstancias acreditadas por la Autoridad Administrativa.

Abunda en que, conforme a las reglas de la sana crítica el juez administrativo debe fundamentar su decisorio a lo largo del acto administrativo, y para cumplimentar tal tarea, puede tomar y/o

desechar aquellos elementos probatorios que considere o no útiles para la resolución de la causa, gozando a tales fines de plena libertad de elección y valoración. En orden a ello, remarca que no cualquier probanza debe necesariamente tener acogida dentro del procedimiento determinativo tributario, ya que sólo pueden producirse aquellos medios probatorios tendientes a dar claridad sobre los puntos conflictivos. Cita jurisprudencia de este Cuerpo.

Que en el particular, destaca que se tuvo por agregada la documental y no se admitió la informativa y la pericial contable, por considerar que tenían por objeto la demostración de la modalidad de la operatoria, hecho que ha quedado explicitado en las actuaciones y plasmado en el Acto hoy en crisis.

Que como corolario de lo expuesto advierte que el procedimiento de determinación instado por la Agencia se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, es decir se ha desarrollado enmarcado en la legalidad y respetándose el derecho de defensa del contribuyente, quien ha podido ejercer las defensas que hacían a su derecho, aunque infructuosamente, de allí que rechaza la nulidad articulada.

Adentrándose en la cuestión que gira en torno al encuadre de la actividad que desarrolla la firma, cabe precisar que el apelante explica que actúa como intermediario y que su rendición de cuentas no la realiza mediante líquido producto sino mediante un mecanismo que impone las prestadoras de servicios telefónicos. Entiende que tal postura no tiene asidero y la pretensión de una base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en forma diferencial tampoco, ya que surge de forma palmaria que, más allá de la forma de instrumentar sus operaciones, desarrolla su actividad de prestación de servicios comprando a sus proveedores y vendiendo a sus clientes, por cuenta propia. Advierte que “nunca afirmó la existencia de actividad de venta por cuenta y orden de sus proveedores ni emisión de líquido producto”.

Que conforme al artículo 187 del CF, la regla es liquidar el impuesto de trasas considerando los ingresos brutos devengados del contribuyente, y que la excepción es liquidarlo considerando una base imponible diferencial.

Relata que tal como lo explicitara pormenorizadamente el juez administrativo que para encuadrar en la figura de intermediación deben cumplirse determinados requisitos, los cuales se encuentran enunciados en el Código de Comercio. Además, dicha actividad gira en torno a un vínculo específico del intermediario, quien, al actuar por cuenta de terceros, luego debe rendir cuentas de su actuación, estando prevista la utilización de comprobantes propios de la actividad, como sería el líquido producto, tal como lo establecen las disposiciones de la AFIP al respecto.

En conclusión, entiende surge evidente que la actividad que desarrolla la firma apelante es la de servicios, debiendo determinarse la base imponible del impuesto de conformidad a lo estatuido en el artículo 187 del Código Fiscal, esto es, sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

Que en punto al planteo de las retenciones, atento a que la verificación detectó inconsistencias entre las declaraciones juradas del contribuyente y las informadas por los agentes de recaudación, remite a las explicaciones brindadas por el juez administrativo, sosteniendo que deben rechazarse la queja por iguales fundamentos a los ya expresado por ad quo en oportunidad del dictado del acto administrativo que se impugna.

En punto a la sanción por omisión del tributo, afirma que habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo así calificado, resultando procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 primer párrafo del Código Fiscal, manda que describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento. Pone de resalto que no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. Aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. De ello se desprende que la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, es responsable.

Que en torno a este eximente, sostiene que ha sido definido por el más Alto Tribunal de la Provincia como un incumplimiento razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo o debió creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario. En el sub judice, concluye no cabe la dispensa de la sanción, ya que no se advierte la concurrencia de la causal exculpatoria, por cuanto ello no surge de autos y no se han invocado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error a la firma.

En relación al monto de la sanción sostiene que la ARBA tuvo en cuenta las constancias obrantes en las actuaciones y ha sido graduada dentro de la escala legal prevista por el art. 61 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia en su apoyo.

Que por último, a los fines del tratamiento de la imputación de la responsabilidad solidaria indica que dicho instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal) y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el fisco puede reclamar la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquél. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena.

Que en efecto, la presunción prevista por la norma, se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad, una de cuyas funciones puede consistir en la representación legal frente a terceros, pero su inexistencia no obsta a la toma de decisiones administrativas respecto del pago

del tributo, sustento tomado por la norma para establecer la atribución señalada. Las constancias de marras acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea de que los sindicatos responsables fueron quienes decidieron, en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma.

Que en cuanto a la remisión que efectúa el apelante a la normativa de fondo, es dable remarcar que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo y puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello, en ejercicio de los poderes no delegados por la Provincia al Gobierno Federal, de manera tal que sus disposiciones no vulneran el principio de supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no conculca ninguna de las garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la CN).

Abunda que la Cámara en lo Contencioso Administrativo de La Plata, ha convalidado la constitucionalidad del régimen de solidaridad tributaria provincial en las actuaciones, citando diversos precedentes.

Finalmente, con relación a la reserva del Caso Federal, destaca que el recurrente podrá en el momento procesal oportuno, ejercer el derecho que les asiste y recurrir ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Con lo expuesto, solicita se confirme la resolución recurrida en todos sus términos.

III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARLOS CARBALLAL: Que en este estadio corresponde abordar los agravios proferidos contra la Disposición Delegada en crisis y resolver si la misma se ajusta a derecho:

1) Que en primer lugar me pronunciaré en relación a la nulidad pregonada del acto recurrido, en tanto de proceder el mismo, devendrá abstracto el tratamiento de las restantes cuestiones traídas.

Ante todo, "...Vale recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por su carácter esencial o por afectar derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto (arg. art. 103, ord. gral. 267; B. 56.502, "Fittipaldi", sent. de 13-8-2003; B. 60.970, "Simonetti", sent. de 22-12-2008; B. 58.990, "Melcon", sent. De 1-6-2011; B. 58.974, "Verona", sent. de 17-8-2011; B. 65.621, "Sheridan", sent. Del 6-5-2015; B. 57.335, "Fernández", sent. de 4-5-2016)..." (S.C.B.A., en la Causa B 65.185, "Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa": Sentencia del 20 de septiembre de 2017).

Coincidentemente, 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 sólo 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).

En el contexto descripto, realmente no puede observarse el perjuicio que se alega, más allá de la clara desconformidad expuesta sobre la postura fiscal. Tal extremo, sin embargo, no hace a la validez del acto sino a la justicia de la decisión, extremo a ser resuelto en la instancia de apelación en trámite, mas no en el marco de una nulidad.

Paralelamente, a priori descarto que el derecho de defensa del accionante haya sufrido mella alguna, ya que en esta Instancia se ha dado oportunidad en producir la prueba conducente a criterio de esta instrucción a los efectos de resolver la presente causa.

Que, en la labor creadora de la justa solución del caso, el estudio de las actuaciones administrativas, permite comprender cómo ha ido conformándose la convicción del juez administrativo, teniendo por norte la búsqueda de la verdad material y objetiva hasta arribar al dictado del acto que contiene la declaración unilateral de voluntad de la Autoridad Fiscal, hoy acto administrativo en crisis.

Ante ello, es menester ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten a su entender inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código Procesal Civil y Comercial de aplicación supletoria al Código que rige esta materia.

Paralelamente, tal como recordé en autos “INDUSTRIAS GUIDI S.A.C.I.F”, Sentencia del 23/11/2017, Registro 2098 de la Sala I: *“...En efecto,...el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de la prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en todo el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito...”* (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)’).

De allí entonces, considero que la nulidad invocada no debe prosperar, lo que así voto.

2) Yendo a continuación a dar tratamiento a los agravios de fondo vinculados al ajuste efectuado

por la Agencia de Recaudación, corresponderá en primer término verificar si la firma de marras actúa como intermediario entre las empresas telefónicas y los usuarios finales, extremo que llevaría a receptar la procedencia de cuantificar el impuesto bajo la base imponible diferencial prevista para ese tipo de contribuyentes.

Que la apelante, sostiene que su actividad consiste en una intermediación o comisión en virtud de las propuestas celebradas entre las prestadoras de servicios telefónicos y la fiscalizada (vide fs. 104/156, Alcance nro. 1) en su carácter de distribuidor en la zona pactada con la prestadora del servicio, tributando sobre una base imponible conformada “entre las comisiones ganadas menos las comisiones cedidas a los puntos de venta minoristas distribuidores de las tarjetas y pulsos telefónicos (vide fs. 563 vta).”, de supuesta conformidad al artículo 195 del Código Fiscal.

En contraposición al criterio de la firma, se sitúa la postura fiscal que reencuadra los ingresos declarados por el contribuyente en la actividad codificada según NAIIB bajo el número 749909 “Servicios empresariales n.c.p”, aplicando la alícuota general correspondiente a este rubro, sobre el total de las comisiones ganadas por la apelante, sin deducción alguna.

No existe debate sustancial sobre la base imponible cuantificada, ya que conforme se explicitara en el Acto que hoy se impugna, la diferencia surge de la tributación diferencial de la base imponible. De allí que el Fisco sostenga que debe aplicarse el principio general de cuantificación sobre el total de los ingresos devengados obtenidos por su actividad de intermediación, lo que asimila a una prestación de servicios.

Por lo demás, a los fines de comenzar con el análisis del debate planteado, corresponde recordar que el artículo 187 del Código Fiscal dispone como principio general de base de cálculo del impuesto, salvo expresa disposición en contrario, “...los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada...”; entendiendo por tal al monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas...”.

Luego, atendiendo a las particularidades de determinadas actividades frente a ese principio general, el legislador admite métodos de excepción para la cuantificación de la base imponible, entre los que se destaca el aplicable a los intermediarios, según artículo 195: “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. Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que por cuenta propia efectúen los intermediarios citados en el párrafo anterior. Tampoco para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se regirán por las normas generales” (el subrayado me pertenece)

Podemos observar en primer lugar que el régimen de los intermediarios, es un régimen de excepción al principio general, y como tal de interpretación restrictiva (Sala II en autos “Disco S.A.”, Sentencia del 21/02/2003; Sala I en autos “MARINO Y CIA S.A.”, sentencia del 02/06/2011 y Sala III, en autos “SERVIPORT MARITIMA S.R.L.”, Sentencia del 26/04/2018). En virtud de ello, debe entenderse que las disposiciones del artículo 195 citado, sólo serán aplicables siempre que se trate de “comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga”. Este Cuerpo (en autos “Vernengo y Vernengo S.A.” del 10/10/2002 de la Sala III), ha establecido que se impone precisar el grupo de sujetos que merecen la calificación técnica de intermediarios, distinguiéndolos de todos aquellos otros que lato sensu realizan intermediaciones, como son en definitiva todos los comerciantes. Una nota diferencial estaría dada por el hecho de que el sujeto actúe por otro y no por sí, y es a los primeros y no a los segundos, en ninguna de sus muy variadas formas, que se refiere la norma atributiva de una base imponible especial que analizamos....excluye las operaciones que los mismos intermediarios realicen por cuenta propia, lo que se explica porque en dichos casos no actúan como tales, sino como un comerciante común que compra y vende asumiendo el riesgo comercial (ver “Impuesto sobre los Ingresos Brutos”, de Enrique G. Bulit Goñi, 2da. Ed., Depalma).

Paralelamente, es de recordar que la figura del comisionista o consignatario se encontraba regulada durante el período fiscal involucrado en autos, por el entonces vigente Código de Comercio, norma que establecía que entre el comitente y el comisionista, hay la misma relación de derechos y obligaciones que entre el mandante y mandatario. El artículo 221 definía al mandato comercial como un contrato por el cual una persona se obliga a administrar uno o más negocios lícitos de comercio que otra le encomienda, disponiendo el siguiente artículo que se llama comisión o consignación, cuando la persona que desempeña por otros negocios individualmente determinados, obra a nombre propio o bajo la razón social que representa” (artículo 222). Por su parte, el artículo 245 de la ley mercantil preceptuaba que el comisionista debe comunicar puntualmente a su comitente, todas las noticias convenientes sobre las negociaciones que puso a su cuidado, para que éste pueda confirmar, reformar o modificar sus órdenes, y en el caso de haber concluido la negociación, deberá indefectiblemente, darle aviso.

Finalmente, resulta sustancial el artículo 277 del citado Código, toda vez que disponía que el comisionista, por su parte, se encontraba obligado a rendir al comitente, luego de evacuada la comisión, cuenta detallada y justificada de todas las operaciones y cantidades entregadas o percibidas, reintegrando al comitente, por los medios que éste le prescribiera, el sobrante que resulte a su favor. Esta última obligación encuentra su fundamento en la circunstancia que el comisionista tiene en su poder mercadería y, en su caso, dinero, cuya propiedad no detenta sino que es de un tercero (el comitente). Por ello, SPOTA, señala que la rendición de cuentas es inseparable de la idea de mandato, en el sentido que aquel que acepta el mandato se obliga por ello mismo, a rendir cuenta de su gestión, aún en ausencia de toda estipulación al respecto.

(“Instituciones de Derecho Civil, Contratos”. V. III. Ed. Depalma. Buenos Aires, 1983).

Particularmente, en este punto, debe reseñarse que dicha obligación de rendir cuentas ha sido reglamentada por la Administración Federal de Ingresos Públicos, por la Resolución DGI 3419 - modificada por la Resolución 1415 entre otras-, norma que dispone que la obligación en cuestión debe instrumentarse mediante la cuenta de líquido producto.

En consideración a tales normas, puede concluirse que se configura la comisión mercantil cuando hay encargo de realizar por cuenta ajena negocios de comercio individualmente determinados (Cám. Com. A, LL 1977-C-585), surgiendo la exigencia de tres presupuestos para la existencia de esta figura: 1. Que el comisionista actúe a nombre propio pero por cuenta y orden ajena. 2. Que tenga por objeto realizar actos de comercio. 3. Que tales actos –uno o varios- sean individualmente determinados. En igual sentido se ha pronunciado este Cuerpo en autos “Wright – Fernández Urzini y Asoc. S.R.L.”, Sala III, Sentencia del 23/02/2006, entre otras.

Que a los efectos de dilucidar si en la operatoria comercial que desarrolla la firma del epígrafe en primer lugar corresponde analizar la labor de auditoría y los resultados obtenidos de la misma y las probanzas rendidas en esta Instancia con el resultado de la prueba informativa.

Observo que a las actuaciones se adjuntan copia de los contratos celebrados entre las empresas de telefonía y la firma de autos (fs. propuestas (fs. 11/156 del Alcance Nro. 1 de fs. 561); facturas emitidas por Movistar y Telefónica de Argentina S.A por la compra de tarjetas prepagas y saldo virtual (fs. 405/423) y respuestas a los oficios en virtud de la prueba informativa cuya apertura se decidiera en esta instancia (vide fs. 742, 746/757, 771, 778/780).

La contribuyente reconoce que si bien la instrumentación formal de la operatoria comercial no se materializa mediante la emisión de líquido producto, insiste en afirmar que se está en presencia de una actividad de intermediación, liquidando el Impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre la diferencia entre la comisión percibida y la cedida a los puntos de venta minoristas, de supuesta conformidad al artículo 195 Código Fiscal y artículo 10 del Decreto N° 9394/86, uno de los reglamentarios del Código Fiscal.

Sobre esta última norma, corresponde recordar su contenido: *“Los contribuyentes y responsables contemplados en el artículo 131 del Código Fiscal, para determinar el monto imponible, deducirán del total de sus ingresos devengados en el período fiscal o percibidos en el caso de sujetos no obligados a llevar libros, los siguientes conceptos: a) Los importes que transfieran en dicho período fiscal a sus comitentes, mandantes o representados. Se considerarán transferidos los importes abonados o acreditados en cuenta a los comitentes, mandantes o representantes ... c) Los importes correspondientes a los gastos necesarios abonados por cuenta del comitente, mandante o representado. d) El importe de las comisiones que cedan a terceros (agentes o representantes) obtenidos en operaciones efectuadas en forma conjunta con aquéllos, siempre que: 1) no exista relación de dependencia de los terceros respecto del responsable principal; 2)*

Se hallen inscriptos como tales en la Dirección Provincial de Rentas a los efectos del pago del pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos 3. Se practique la retención del impuesto correspondiente al beneficiario de la participación de la operación que la origina..." (el subrayado me pertenece).

Como vemos, aun reconociendo la naturaleza de intermediación en la actividad de la apelante, la previsiones reglamentarias transcritas se encuentran sujetas a específicos requisitos que no se encuentran acreditados en autos (inscripción en el impuesto de los puntos de venta minoristas) o bien se prueban incumplidos (a fs. 797 obra constancia de la ausencia de retención a los mismos por la firma de marras).

Aclarado ello, y atento a la contundencia de la documental supra descripta, no puedo más que tener por reconocido que tratamos aquí con una simple actividad de reventa, asumiendo la firma de marras la totalidad del riesgo comercial en la zona asignada. Ante esto, deviene una verdad de Perogrullo, esto es, que "no emite líquido producto". Por qué tendría que hacerlo si no actúa en nombre y por cuenta de terceros, como tampoco tendría la obligación de la rendición de cuentas ni de ninguna otra que recaiga sobre aquél que opera por otro y no por sí, teniendo como única retribución una comisión establecida convencionalmente.

De las resultas de la informativa producida, todos los proveedores circularizados coinciden en que "Ciudad Cedral SRL no realiza la comercialización por cuenta y orden de nadie, sino que percibe una retribución o margen comisional por la actividad realizada, sin existir nexo contractual instrumentado.

Por ello, es dable concluir, sin atisbo alguno (registral ni documental) que la figura de intermediación pretendida por la impugnante, no es tal, por lo que deberá tributar el impuesto sobre los ingresos brutos de conformidad al artículo 187 del Código Fiscal.

Paralelamente, el hecho que se comercialice las unidades a un precio fijo establecido por el prestatario de los servicios telefónicos – hecho común en la actividad referenciada- no implica que la utilidad o el margen que percibe Ciudad Celular, se integre únicamente con la diferencia entre el precio de costo y el de venta al público.

Concordantemente, la Suprema Corte bonaerense (en autos "Nilda SA c/ pcia de Bs. As. s/ Inconst. Decreto 211/8". A y S, 1988-II-330), tiene dicho que "...tratándose del impuesto a los ingresos brutos no corresponde, para determinar su incidencia, relacionar su monto con las ganancias o utilidades del contribuyente, ya que este tributo no grava estas últimas, sino a la totalidad de la riqueza movilizada por la actividad sobre la que se aplica..." Así el carácter global y objetivo del concepto "ingresos brutos", excluye cualquier disgregación que no se apoye en una expresa disposición normativa.

Por su parte, el artículo 188 del Código Fiscal expresamente prevé algunos supuestos excluidos de la base, entre ellos los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares,

correspondientes a gastos efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de intermediación en que actúen. Es llamativo que dicha manda legal no haya sido invocada por el contribuyente en todo su accionar defensivo para reforzar su carácter de sujeto normativo del artículo 195 del Código Fiscal bajo su prisma, y que vengo desvirtuando en mi línea argumental.

Corresponde recordar que este Cuerpo ha tenido oportunidad de expedirse ante un caso de sustancial analogía: *“...Por ello, entiendo al no haberse probado fehacientemente en autos que el pago efectuado por la apelante a sus clientes –sub distribuidores - no se corresponde con un costo propio de su actividad de distribuidor, cuestión que cabe inferir de la cláusula contractual impuesta por su mandante por la que se compromete y asume la total responsabilidad de la venta encomendada, concluyo que el agravio no puede prosperar. En virtud de lo resuelto en el punto anterior, corresponde confirmar el ajuste mediante el cual la administración tributaria ha resuelto que la actividad de TTP es un servicio de distribución, gravado a la alícuota del 3,5% que se aplica sobre el total de la retribución recibida, sin que sea deducible lo abonado a los PDV. En cuanto al planteo referido a que gravar la actividad como lo hace el Fisco produciría una duplicación del gravamen, debe recordarse que este impuesto grava de forma independiente cada etapa de producción o comercialización, lo que determina que cada uno de los contribuyentes deba tributar por lo que factura. Es por ello que tanto la fiscalizada como los respectivos puntos de venta deben tributar el impuesto fiscalizado, respecto del total de la retribución percibida. Por lo expuesto debe confirmarse el acto en estos puntos, lo que así se declara...”* (En autos “TTP LOGISTICA SA”, Sentencia del 29 de abril de 2022, Registro 3253 de la Sala II).

En idéntico sentido se ha pronunciado en autos “CLAN SRL”, Sentencia del 19 de junio de 2024, Registro 3513 de la Sala II.

Por todo lo expuesto, estimo que corresponde confirmar el ajuste de autos, lo que así voto.

Por último y en relación a las retenciones y percepciones que se ha tomado el contribuyente en sus declaraciones juradas y que la Administración impugna, comparto la decisión tomada por el Fisco, en cuanto consultada la base de los agentes de retención y confrontadas sus declaraciones, sólo se tomaron las auditadas, ya que de las impugnadas no se aprecia prueba alguna por parte del contribuyente que desvirtúe el accionar de la Autoridad Fiscal, quien ha actuado en el marco de sus deberes de verificación y fiscalización impositiva, considerando solo las declaradas e ingresadas por los agentes de retención que actuaron respecto de la firma de marras. Así lo Voto.

3) Que frente al alegado quebrantamiento de principios constitucionales, a saber, confiscatoriedad y capacidad contributiva es dable subrayar pronunciamientos de tal naturaleza, que llevarían sin dudas a la declaración de inconstitucionalidad de las normas vinculadas del Código Fiscal, exorbitan los límites de la competencia en razón de la materia de este Cuerpo, ello por imperio del artículo 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70. Sin perjuicio de ello, es de recordar que, *“...la presunta conformidad de las leyes nacionales o provinciales con las normas*

constitucionales, que es el principio cardinal de la división, limitación y coordinación de los poderes en nuestro régimen institucional, no debe ceder por transgresión a ese principio y a esas normas –sino ante una prueba contraria tan clara y precisa como sea posible y particularmente cuando se trata de impuestos creados por el poder legislativo en virtud de sus facultades no discutidas, cabe tener presente que el exceso alegado como violación de la propiedad debe resultar no de una mera estimación personal, aunque ella emane de peritos ilustrados y rectos, ni de circunstancias puramente accidentales y eventuales, sino de una relación racional estimada entre el valor del bien gravado y el monto de ese gravamen...” (Fallos: 207:238).

En la citada causa "Dionisio Demattei S.A.", la SCBA sostuvo: *“...En el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la base imponible se constituye como principio general por los ingresos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada, salvo disposición en contrario (art. 161, Código Fiscal, T.O. 2004). Bajo este último supuesto, existen principios especiales expresamente previstos por la legislación por medio de los cuales ciertas actividades determinan su base imponible por la diferencia, fundando su inclusión en los reducidos márgenes de utilidad que poseen. En este sentido el máximo Tribunal nacional ha expresado: "la interpretación de las leyes impositivas debe atenerse al fin de las mismas y a su significado económico, a la verdadera naturaleza del hecho imponible y a la situación real de base, con prescindencia de las formas y estructuras elegidas por el contribuyente, a fin de lograr la necesaria prevalencia de la razón del derecho sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutivo de la sustancia que define a la justicia, aprehendiendo la verdad jurídica objetiva (C.S.J.N., "Fallos" 315:1284) ... En estas circunstancias, no es posible apartarse de las normas aplicables pues se resigna la "rigurosa carga argumentativa y justificatoria... con arreglo a la cual el impugnante debe realizar una 'demostración concluyente' de la discordancia 'substancial' de la norma impugnada con respecto de la Constitución Nacional" (doct. causa A.1003.XLIV., "Alfacar S.A. s/ concurso preventivo", sent. de 13-XII-2011). Pues es sabido que el interesado en la declaración de inconstitucionalidad de una norma debe demostrar claramente de qué manera ésta contraría la Constitución Nacional, qué gravamen le causa, y debe probar, además, que ello ocurre en el caso concreto (doct. "Fallos" 307:531 y 1656; 310:211; 314:407; 316:687; 321:221; entre muchos otros)..."*

4) En torno a la multa aplicada, teniendo en cuenta la norma que la regula (artículo 61 del Código Fiscal), este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del mismo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de conformidad con lo establecido en la mencionada normativa.

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; causa L. 269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771", fallada el 31/10/1997 - IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-).

En orden a ello, la Corte sostuvo que *"...acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuesto y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas [excusas admitida por la legislación]"* (C.S.J.N., in re "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I.", publicado en REVISTA IMPUESTOS, 1999-B-2175, P.E.T., 1999-645; Fallos 322:519).

Y es en ese sentido, comparto lo sostenido por este Cuerpo (Sala II) en el antecedente "Destilería Argentina de Petróleo S.A", Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable *"... requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que –en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal...."*. En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. No se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera.

Por último, cabe concluir sobre la razonabilidad de la cuantía dispuesta, en un 20% del impuesto omitido, recordando lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto que las multas de carácter fiscal no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración sino como una sanción ejemplarizante para lograr el acatamiento a las leyes que, de otro modo, serían impunemente burladas (Fallos: t. 185, p. 251; t. 171 p. 366).

5) Finalmente, en cuanto a la responsabilidad solidaria endilgada, debe tomarse nota oportuna del fallecimiento del Sr. Juan Martínez, informado y acreditado a fs. 758 y 776, declarado en autos responsable solidario de la firma contribuyente, por parte de la Autoridad de Aplicación, correspondiendo dejar la misma sin efecto (en igual sentido este Cuerpo en "LOGÍSTICA LA SERENÍSIMA S.A", sentencia del 3/6/2021, Reg. 2308 de la Sala I, "LACTEOS DON TORCUATOS.R.L.", Sentencia del 26/4/2018, Reg. 3964 de la Sala III; en "S.E.A. Servicios Empresarios Argentinos SA.", Sentencia del 5/7/2016, Reg. 3409 de la Sala III, entre muchas otras

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

POR ELLO VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto a fs. 657/689

por el Dr. Jorge Andrés Mazzoni, en representación de la firma CIUDAD CELULAR S.R.L. y del Sr. Juan Martínez, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5907, dictada por el Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 26 de noviembre de 2015. **2)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 7° del citado acto. **3)** Confirmar la disposición impugnada en lo demás en que han sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Sr. Fiscal de Estado con remisión de las actuaciones y devuélvase.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, corresponde establecer si -a partir de los agravios incoados por la parte apelante- la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 39/24, dictada con fecha 11 de enero de 2024, se ajusta a derecho.

Así, debo señalar que comparto lo resuelto por mi colega preopinante, en razón de que habiendo quedado acreditado fehacientemente la emisión del COT y la existencia de un Remito interno, nos hallamos ante un supuesto de ausencia parcial de documentación respaldatoria (R.N. N° 31/19, art. 21 inc. B.). Por ello, a la luz de los fundamentos fácticos analizados y jurídicos vertidos en el voto que me antecede, adhiero a la reducción de la sanción aplicada, al veinte por ciento (20%) del valor de la mercadería transportada, lo que así declaro.

VOTO DE LA CONJUEZA DRA IRMA GLADYS ÑANCUFIL: Que, conforme ha quedado planteada la cuestión sometida a debate, adhiero a los fundamentos expuestos por el Sr Vocal Dr. Ángel C. Carballal en su voto de instrucción. Así lo dejo expresado.-

POR ELLO, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto a fs. 657/689 por el Dr. Jorge Andrés Mazzoni, en representación de la firma CIUDAD CELULAR S.R.L. y del Sr. Juan Martínez, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 5907, dictada por el Gerencia de Operaciones Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 26 de noviembre de 2015. 2) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 7° del citado acto. 3) Confirmar la disposición impugnada en lo demás en que han sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Sr. Fiscal de Estado con remisión de las actuaciones y 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: Expediente número 2360-0037399/2013, caratulado "CIUDAD CELULAR S.R.L.".

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-30170809-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2659.---