



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: Corresponde expte N° 2360-0382317/2016 -- “HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA”

AUTOS Y VISTOS: el expediente N° 2360-0382317 del año 2016, caratulado “HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA”.

Y RESULTANDO: A fojas 578/586, se presenta el Cr. Roberto Omar Condoleo, en carácter de apoderado de la firma “HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA” y del Sr. Herbert Johannes Cristoph Minnemann e interpone Recurso de Apelación contra la Disposición Delegada N° 2961, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el día 1° de abril de 2019.

Que mediante la Disposición referenciada, obrante a fs. 557/575, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma “HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA” (CUIT 30-68893820-8), en su carácter de agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen General de Retención - correspondientes a los meses de enero a junio de 2014.

En su artículo 3°, estableció diferencias adeudadas al Fisco por haber omitido actuar en tal carácter, que totalizan la suma de Pesos un millón novecientos ochenta y ocho mil trescientos ochenta y siete con 81/100 (\$ 1.988.387,81) suma que deberá abonarse con más los intereses previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley 10.397, t.o. 2011, y modificatorias).

Seguidamente -artículo 4°- aplicó una multa del cuarenta y cinco por ciento (45%) del monto omitido por los períodos detallados por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 segundo párrafo del mismo plexo legal. En el artículo 6°, aplicó recargos del sesenta por ciento (60%) calculados

sobre el importe omitido con más los accesorios de ley, conforme lo normado por el artículo 59 inciso f) del Código citado.

Por último, se estableció que de acuerdo a lo normado en los artículos 21 inciso 2º y 4º, 24 y 63 del Código Fiscal, configura la calidad de responsable solidario e ilimitado por el pago del gravamen, intereses y sanciones, el Sr. Herbert Johannes Cristoph Minnemann, representante de la firma.

A fojas 623 el Departamento Representación Fiscal procedió a elevar las actuaciones a esta instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal. A fojas 625 se adjudicaron las actuaciones para su instrucción a la Vocalía de la 4ta. Nominación, radicándose en la Sala II.

A fojas 628 se dio traslado a la Representación Fiscal por el término de 15 días con remisión de las actuaciones, para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 629/634 obra el respectivo escrito de réplica.

Por último, a fs 637 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22), conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación y con el Dr Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 26/25). En materia probatoria, se tiene por agregada la documental acompañada al recurso y se rechaza la pericial ofrecida por innecesaria para la resolución de la causa. Paralelamente, atendiendo al estado de los actuados, se dicta el llamado de Autos para Sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Como primer punto de agravio, la apelante plantea la nulidad del acto apelado, en tanto denuncia que se procedió al dictado del mismo sin considerar la defensa oportunamente presentada mediante el descargo a la Disposición de Inicio del Procedimiento N° 544/19, acompañando copia de dicho escrito a fs. 589/600. Cita precedentes de este Cuerpo en apoyo de sus dichos.

Subsidiariamente, de no aceptarse el planteo de nulidad, requiere la acumulación de las presente a otros actuados de la misma empresa en trámite por ante este Tribunal.

A posteriori señala que no le corresponde actuar como agente de recaudación dado que es una sucursal de una empresa del exterior. Agrega que para definir la actividad de la sucursal, la Agencia solo consideró la página WEB del grupo a nivel mundial, lo que dista de la actividad desarrollada por la empresa de marras. En esta dirección, describió que la firma es una sucursal de la radicada en la República

Federal de Alemania, y es Agente de Transporte Aduanero tanto de la firma radicada en Brasil, como de la mencionada de Alemania.

Aclara que la figura jurídica está tipificada en el artículo 118 de la Ley de Sociedades Comerciales 19.550 y que la actividad de las empresas armadoras (alemana y brasileña) es la de transporte mediante la explotación de buques de ultramar en el tráfico internacional de cargas, mientras que la de su representada se limita a la actividad propia de Agente de Transporte Aduanero, no tiene calidad de armador, no posee ni arrienda buques, simplemente gestionó el cobro de las facturas por cuenta y orden de las empresas extranjeras.

Sostien que no se observó que la facturación cuenta con leyenda “por cuenta y orden de...”. Entiende que la relación jurídica tributaria con el Agente de Percepción o de Retención se limita a la empresa alemana y brasileña; siendo su representada un tercero, sin vínculo con la ARBA.

Agrega que no puede desconocerse la existencia y alcance de los Convenios firmados por la República Argentina con la República Federal de Alemania y la República Federativa de Brasil, en virtud de los cuales el transporte marítimo prestado y los cargos portuarios no se encuentran alcanzados por el tributo, dado que la potestad tributaria se establece por el país de la administración de la empresa. Citó art. 8 del Convenio y 2 del Protocolo; art. 186 inc. c) del Código Fiscal; el Acuerdo de Santa Cruz de la Sierra o Acuerdo sobre el Río de la Plata y Disposición Normativa 1B/2004 artículo 318.

Manifiesta la adhesión del responsable solidario a lo expuesto precedentemente. Cita el caso Raso y concluye que para sostener la responsabilidad solidaria debe ser probada por el Fisco en el marco del artículo 59 de la Ley de Sociedades Comerciales.

En relación a la multa impuesta, alega su improcedencia y subsidiariamente invocó error excusable de derecho.

Adjunta prueba documental y hace reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal contestó el traslado que le fue oportunamente conferido.

Sin responder el planteo de nulidad articulado y dejando a criterio de este Tribunal la petición de acumulación de causas realizado, remite en cuanto a la operatoria comercial de la firma y la normativa aplicable, a lo expuesto por el juez administrativo a fojas 557 vta. y sgtes.

Sobre la aplicación de los Convenios de Doble Imposición firmados por la República Argentina, aclaró que la firma ha sido fiscalizada en su carácter de Agente de Recaudación, como tal es responsable por deuda ajena, designado por mandato de la ley, sin ser deudor de la obligación, con lo cual no habría “identidad de sujetos” para configurar la doble imposición.

Sustenta lo dicho en que la actuación del Agente de Recaudación frente al contribuyente directo, importa para este último, la posibilidad de tomar como pago a cuenta del tributo, la parte recaudada por el Agente. Por lo tanto, las operaciones deben ser analizadas desde el punto de vista de quién es aquel que puede computar dicho pago a cuenta a fin de determinar la posible doble imposición.

Aclaró, respecto a las operaciones consideradas, que se han tomado aquellas vinculadas a los contribuyentes locales, no así a los armadores extranjeros ni a la propia fiscalizada, toda vez que son los primeros en cabeza de quien se encuentran emitidas las órdenes de pago y quienes pueden computarse como pago a cuenta de retención.

Relató que la Firma se encuentra inscripta desde el año 2003 y actúa como Agente de Recaudación, limitándose la Agencia a verificar su actuación como tal y sobre base cierta.

Respecto a los proveedores de servicios locales que prestan los mismos en la cuenca del Río de la Plata, señaló que el artículo 7 del Acuerdo de Santa Cruz de la Sierra, firmado entre Argentina, Paraguay, Brasil y Uruguay, no prevé que la Nación Argentina haya decidido eximir el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, limitándose a establecer una reglamentación para los supuestos de sobrantes o faltantes de mercaderías transportadas a granel por la mencionada hidrovía, no existiendo otra disposición legal sobre el tema.

En cuanto a las operaciones que los quejosos sostuvieron que no cumplen con el aspecto territorial se remitió a las tareas de auditoría realizadas y agregó que los mismos no han aportado elementos y/o pruebas que permitan modificar las conclusiones obtenidas por el juez administrativo.

Señaló que a la Agencia le basta con acreditar que el Agente ha omitido actuar como tal y que la carga probatoria posterior está en cabeza del obligado. Pretender que la Agencia realice una verificación sobre cada uno de los clientes desvirtuaría la esencia del régimen en cuestión.

En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, puntualizó que la Agencia ha circunscripto su proceder a la normativa vigente (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal).

Señaló que el instituto reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. Puntualmente, y en referencia a la pretensión de deslindar responsabilidad solidaria, puso de manifiesto que los sindicatos no desconocen su condición de miembros del Directorio de la firma. Por otra parte remarcó que, son ellos los que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios. De ese modo, se invierte el “onus probandi”, y tal responsabilidad que la ley pone en cabeza de los directores, solamente podrá ser desvirtuada por pruebas que estos aporten y demuestren que de su parte realizaron las diligencias y/o acciones pertinentes al cumplimiento de la obligación, accionar que entiende ausente en los recursos. Respecto a la mención del fallo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio", señaló, en primer lugar, que la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, no declaró la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió la resolución del fallo que era la de rechazar el recurso pero por otros argumentos. En consecuencia, mal podría sostenerse que la misma haya declarado la inconstitucionalidad del art. 24 del Código Fiscal.

En punto a la sanción por omisión remarcó que ha sido impuesta en virtud de la aplicación lisa y llana de la normativa vigente, alcanzando a los Agentes de Recaudación que no lleven a cabo las percepciones por los montos que debían realizar. Cita Acuerdo Plenario 20/09. Advirtió, que la Autoridad de Aplicación ha tenido en cuenta para la determinación de la graduación de la multa, la escala legal prevista en el artículo 61 del Código Fiscal. Asimismo señaló que, para la aplicación de la multa cuestionada, no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, ya que ese tipo de figura se verifica por la existencia de la conducta considerada disvaliosa para el legislador.

En cuanto a la solicitud de aplicación de la figura del error excusable, citó jurisprudencia de este Tribunal y destacó que la firma no pudo probar su imposibilidad en el cumplimiento de la obligación, ni error alguno, limitándose a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses. Además aclaró que la firma contaba con el instituto de la consulta para evacuar el criterio fiscal aplicable, recurso que no utilizó.

Finalmente solicitó se tenga presente para su oportunidad el Caso Federal propuesto, se desestimen los agravios traídos y se confirme la resolución recurrida.

III.- Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal: En atención a los planteos de la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada N° 2961/19,

y es en este sentido que comenzaré por dar tratamiento a la nulidad planteada, en tanto de prosperar la misma devendrá abstracto el análisis de las demás cuestiones traídas a estudio.

En tal sentido, corresponde recordar lo dispuesto por el artículo 128 del Código Fiscal: *“El recurso de apelación comprende el de nulidad. La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la Autoridad de Aplicación. Admitida la nulidad, el expediente se remitirá a la Autoridad de Aplicación, quien deberá dictar resolución dentro de los noventa (90) días hábiles contados a partir de la fecha de recibidos los autos”.*

Por su parte, el mencionado artículo 114, dispone en su parte pertinente: *“ La resolución deberá contener la indicación del lugar y fecha en que se practique; el nombre del contribuyente; en su caso, el período fiscal a que se refiere; la base imponible; las disposiciones legales que se apliquen; los hechos que las sustentan; el examen de las pruebas producidas y cuestiones planteadas por el contribuyente o responsable; su fundamento; el gravamen adeudado y la firma del funcionario competente”.*

En el marco descripto, ha acreditado el apelante con la copia del descargo de fs. 589 y sstes., extremo que además se confirma con lo expuesto por el propio juez administrativo a fs. 563 vta., que a pesar de haber sido debidamente presentada, la defensa en cuestión no ha sido tratada por el mencionado funcionario.

Resulta oportuno destacar, como inveteradamente lo viene sosteniendo este Cuerpo, que las nulidades no existen en el mero interés de la ley, es decir que no hay nulidad sin perjuicio, constituyendo doctrina férrea tanto de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, como de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, que el perjuicio debe ser concreto y debidamente evidenciado.

Ahora bien, para una comprensión más acabada del tema en debate, cabe advertir que la Autoridad de Aplicación ha dictado el acto administrativo, omitiendo considerar las defensas articuladas por el recurrente a través de su libelo de descargo, circunstancia que además de sindicar la ausencia de un requisito sustancial que debe poseer dicho acto, evidencia las falencias existentes en el diligenciamiento del debido proceso legal. La omisión expuesta, además, se vincula con la obligación del Fisco de motivar debidamente sus actos, dando respuesta concreta y suficiente a cada uno de los planteos introducidos en la referida instancia de descargo (Conforme artículos 70 y 128 del Código Fiscal), como garantía frente a

la arbitrariedad de los poderes públicos en general.

Aquí yace entonces el perjuicio concreto ocasionado por el proceder de la Autoridad de Aplicación, que habilita la declaración de nulidad que invoca la parte apelante y que, desde ya señalo, considero procedente. En definitiva, las circunstancias apuntadas me llevan a concluir que en el presente procedimiento se han transgredido las normas procesales que en forma inexcusable establece la ley, emergiendo palmaria la violación al derecho de defensa del recurrente, al omitir el juez administrativo efectuar el debido examen respecto de las cuestiones planteadas por el contribuyente.

En tal sentido, cabe recordar que tratándose de actos administrativos producidos contra legem, basta el hecho objetivo de violación legal para que se configure el vicio de ilegitimidad (Fallos: 330:2849; 341:289 y sus citas). Resulta tajante la jurisprudencia de nuestra Suprema Corte provincial ante un caso de similares características: *"...Esta Corte tiene dicho que en un Estado de Derecho, el principio de legalidad impone a las administraciones públicas obrar de acuerdo al ordenamiento jurídico (doctr. causas B. 56.364, "Guardiola", sent. de 10-V-2000; B. 54.852, "Pérez", sent. de 10-V-2000; B. 55.010, "Chaina", sent. de 2-VIII-2000, entre otras). En particular, el adecuado cumplimiento del procedimiento aplicable configura un elemento inherente a la legitimidad del acto administrativo (conf. art. 103, dec. Ley 7647/1970). Por cierto, no se trata de sostener que cualquier irregularidad en el procedimiento, por intrascendente que fuere, debería proyectar inexorablemente sus consecuencias invalidatorias. Empero, en supuestos como el ventilado en el sub discussio, que exhiben una actividad oficiosa de la Administración ... cuyos efectos se proyectan sobre la esfera subjetiva de un concreto interesado ... cabe exigir un escrupuloso resguardo de los derechos constitucionales del contribuyente. Más allá de la observancia del debido proceso en sede administrativa (art. 15, Const. pcial.) el propio ordenamiento legal de aplicación ofrece adecuadas respuestas frente a aquella necesidad de aseguramiento. No en vano el art. 84 de la ley 10.707 exige la notificación al interesado "con los efectos previstos en el Código Fiscal de la Provincia". A su turno, en lo tocante a las determinaciones de oficio, el Código Fiscal, en su art. 38, exige la notificación al contribuyente o responsable de pago del tributo a los fines de la formulación del descargo y el ofrecimiento de la prueba, con carácter previo a la exigibilidad del impuesto así determinado ... como surge de autos, la deuda fiscal se originó en una determinación oficiosa del revalúo inmobiliario que la autoridad catastral realizó sin audiencia previa del interesado. De allí deriva la ilegitimidad de los actos cuestionados, asistiendo, por lo tanto, razón al demandante..."* (SCBA en Causa B 59591, Sentencia del 08/10/2008, en autos "B.E.D.A. S.A. c/Provincia de Buenos Aires (Ministerio de Economía-Dirección de Catastro) s/Demanda contencioso administrativa")

Por su parte, ha ratificado “...que la potestad anulatoria de la Administración se halla necesariamente vinculada a la dilucidación de la regularidad del acto administrativo objeto de la misma, habiendo entendido que el vicio que torna al acto en irregular, sometiéndolo a la anulación oficiosa, radica en la afectación grave de todos o algunos de sus elementos esenciales...” (En Causa B 66581, Sentencia del 23/02/2021, en autos “de Arrascada, Carlos Marcelo y otra contra Provincia de Buenos Aires (Instituto de Previsión Social). Demanda contencioso administrativa” y en Causa B 64817, Sentencia del 18/06/2008, en autos “Marchetti, Sara Valeria c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa”).

En ese contexto y conforme lo ha expresado este mismo Tribunal en diversas ocasiones, el desconocimiento del descargo efectuado por el recurrente por parte de la Autoridad de Aplicación implica lisa y llanamente colocarlo en situación de indefensión. Por tales razones, cabe hacer lugar a la nulidad planteada; lo que así declaro (en igual sentido, Sala III en autos “Papa Gino S.R.L., Sentencia del 29 de abril de 2021, Registro 4288 y más recientemente, en autos “ELT ARGENTINA SA”, Sentencia del 21 de noviembre de 2024, Registro 3574 de la Sala II).

Así las cosas, y más allá de la razón que asista -o no- a la recurrente respecto de las restantes cuestiones planteadas, éstas han perdido relevancia en función de lo resuelto, convirtiendo en abstracto el tema por ausencia de un perjuicio concreto en este punto; lo que así finalmente declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 578/586, por el Cr. Roberto Omar Condoleo, en carácter de apoderado de la firma “HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA” y del Sr. Herbert Johannes Cristoph Minnemann, contra la Disposición Delegada N° 2961, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el día 1º de abril de 2019. 2º) Declarar la nulidad del acto impugnado, en los términos y con el alcance otorgado en el Considerando III de la presente. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Adhiero al voto del Dr Angel Carlos Carballal.

Voto del Dr Franco Osvaldo Luis Gambino: Adhiero al voto del Dr Angel Carlos Carballal.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 578/586, por el Cr. Roberto Omar Condoleo, en carácter de apoderado de la firma “HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA” y del Sr. Herbert Johannes Cristoph Minnemann, contra la Disposición Delegada N° 2961, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos

Aires, el día 1° de abril de 2019. 2°) Declarar la nulidad del acto impugnado, en los términos y con el alcance otorgado en el Considerando III de la presente. Regístrese y 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: Corresponde al Expte N°2360-382317/16 "HAMBURG SUD SUCURSAL ARGENTINA"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-27454740-GDEBA-TFA., ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N°3711 .-