



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 nro 2360-0259437/2016 -- “COMPLEJO PORTUARIO EUROAMÉRICA S.A.”

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0259437 del año 2016, caratulado “COMPLEJO PORTUARIO EUROAMÉRICA S.A.”.

Y RESULTANDO: Que arriban las presentes actuaciones con motivo de los recursos de apelación interpuestos a fojas 1322/1347, por el Sr. Javier Mariano Gatto Bicain, en representación de la firma COMPLEJO PORTUARIO EUROAMÉRICA S.A. y de los Sres. Daniel Hilario SWIER y Daniel Hilario SWIER (hijo), y a fojas 1368/1373 por los Sres. Pedro Evaldo SWIER, Pedro Evaldo SWIER (hijo), Marta IBAÑEZ y Claudio Adrián NUCERITO, con el patrocinio del Dr. Gustavo Antonio Triemstra, ambos contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8586, de fecha 28 de noviembre de 2018, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Que por el Acto referenciado, obrante a fojas 1276/1309, la citada Agencia determinó las obligaciones fiscales de la firma COMPLEJO PORTUARIO EUROAMÉRICA S.A. (CUIT 33-62779436-9), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al año 2013. Por el artículo 5°, se estableció el monto de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos doscientos siete mil ciento noventa y seis con sesenta y tres centavos (\$ 207.196,63), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 y recargos del 60% establecidos en el artículo 59 inciso f), ambos del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011 y modificatorias). A su vez, por artículo 6° establece

el monto de percepciones efectuadas y no ingresadas al Fisco, que asciende a la suma de Pesos dos mil cincuenta y cinco con noventa y cuatro centavos (\$ 2.055,94), la que deberá ser abonada en idénticas condiciones a las dispuestas precedentemente.

En su artículo 7° aplicó una multa por Omisión del cincuenta y cinco por ciento (55%) del monto establecido en el artículo 5°, por haberse configurado la conducta reprimida en el artículo 61 segundo párrafo del citado Código.

Asimismo, en su artículo 8°, aplicó una multa por Defraudación Fiscal, conforme lo previsto en el artículo 62 inciso b) del mencionado plexo legal, del trescientos por ciento (300%) de los montos percibidos y no depositados, detallados en el artículo 6°.

Finalmente, atento a lo dispuesto por los artículos 21 incisos 2) y 4), 24 y 63 del mismo plexo normativo, estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos, de los Sres. Pedro Evaldo SWIER, Daniel Hilario SWIER, Marta IBAÑEZ, Pedro Evaldo SWIER (hijo), Daniel Hilario SWIER (hijo) y Claudio Adrian Nucerito (artículo 11°).

Que a foja 1388 se elevan las actuaciones a esta instancia, (artículo 121 del Código Fiscal) y a fojas 1390 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

Que a foja 1396, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se ordena el traslado del recurso presentado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 1397/1404 el correspondiente responde.

Que a fojas 1408, en virtud de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inciso a) apartado 3) del Decreto Ley 7603/70, se dispuso como Medida Para Mejor Proveer requerir a la Representación Fiscal que informe si los contribuyentes del agregado Anexo I, clientes de la firma de autos, han presentado las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos para el período fiscal 2013 y abonado las mismas, en concordancia con lo declarado, obrando el escrito de responde a fojas 1415/1417.

Finalmente, mediante providencia de fojas 1418, 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 la Dra Irma Gladys Ñancufil en carácter de conjueza (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 y se rechazan la informativa y pericial ofrecidas por innecesarias para la resolución de la causa. Paralelamente, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- Que los apelantes comienzan planteando la nulidad de la Resolución apelada, señalando que no se ha dado tratamiento a las defensas opuestas, destacan el exiguo plazo de producción de prueba, y el arbitrario argumento fiscal para desestimar prueba informativa y el informe pericial contable que demuestra el pago del tributo reclamado. Manifiestan que el perito propuesto por la empresa solicitó a la Jueza administrativa el acceso a la base de datos de ARBA, pedido que fue rechazado por vulnerar el secreto fiscal. De esta forma, entienden que el Fisco contradice el principio de búsqueda de verdad material.

Asimismo, se agravan del escaso tiempo de apertura a prueba de treinta (30) días hábiles, vulnerando a su entender el derecho de defensa en juicio.

Señalan que la responsabilidad de la Empresa como agente de recaudación es en última instancia una responsabilidad solidaria con el contribuyente principal del gravamen. Consecuentemente, probado el pago por parte del contribuyente, queda extinguida la responsabilidad solidaria del agente, de lo contrario se estaría enriqueciendo sin causa el Fisco. Cuestionan que ARBA no haya iniciado ajustes contra los deudores principales de la obligación.

Asimismo, se agravan del rechazo de prueba informativa producida durante el procedimiento, cuestionando su valoración. En relación a notas de crédito que no fueran consideradas por la inspección, para descontarlas de percepciones reclamadas, señalan que las mismas se ajustaban a la normativa aplicable, Resolución Normativa N°10/2008.

Por otra parte, se agravan de la multa por omisión y defraudación, señalando que no es suficiente la verificación del elemento material, sino que además es indispensable la existencia del elemento subjetivo, atento al principio de personalidad de la pena.

Rechazan la aplicación de los recargos, merituando que son sanciones de naturaleza penal, que no deben aplicarse si no existe un obrar culposo. Asimismo, señalan que violan el principio *non bis in idem*.

Por último en relación a la responsabilidad solidaria, mencionan que no existe la misma al haber sido abonado el impuesto por parte de los contribuyentes directos. Subsidiariamente, plantean la inexistencia de la misma por falta de obrar culposo. Agregan que es una responsabilidad de tipo subsidiario. Que endilgar su

responsabilidad vulnera principios constitucionales como el de propiedad, igualdad, defensa en juicio y razonabilidad de las leyes. Citan jurisprudencia en apoyo de su postura ("Raso"). Ofrecen prueba informativa, pericial contable y hacen reserva del caso federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, aborda primariamente el planteo de nulidad, señalando que la Agencia de recaudación hizo lugar a la apertura a prueba, y recién con posterioridad al vencimiento de dicho plazo probatorio fue que COMPLEJO PORTUARIO EUROAMÉRICA S.A. solicitó la prórroga del período. Asimismo, señala que el Agente no diligenció la totalidad de los oficios confrontados, según se verifica de las copias de oficios agregadas a fojas 983/1002 y 1005/1033, con las copias diligenciadas (fojas 1058/1062).

Agrega que no se observa el exceso ritual manifiesto que interpretan los quejosos, ya que lo que se intenta probar es el efectivo ingreso del tributo por parte de los contribuyentes, extremo que sólo se comprueba con la declaración jurada del tributo y su pago. Asimismo, señala que la certificación contable del Consejo Profesional de Ciencias Económicas es una exigencia de la Ley 10.620 que regula el ejercicio profesional de dichos profesionales.

También menciona que la Agencia no tiene la posibilidad de identificar qué operaciones incluyen los contribuyentes en sus declaraciones juradas, en tanto el impuesto se liquida en forma global para el período, resultando necesario el análisis de cada registro a fin de verificarlo. Y que la información de terceros que solicita el agente es incompatible con el secreto fiscal.

Respecto de la obligación de la firma de actuar como Agente de Recaudación, manifiesta que la misma no puede eximirse de dicha obligación, que le es propia, independientemente de la del sujeto contribuyente directo sobre el cual debe practicar la misma, pudiendo el Fisco ante el incumplimiento, reclamar tanto el tributo no recaudado, como la aplicación de sanciones por incumplimiento de la obligación.

Destaca que no ha existido violación del derecho de defensa, siendo que le incumbe la carga de la prueba al agente de recaudación, ante el incumplimiento de sus obligaciones.

Respecto a la sanción por omisión, resalta su procedencia atento a que verifica el incumplimiento del agente de recaudación, ni acreditó causal atendible bajo el instituto del error excusable.

Respecto a la figura de la defraudación afirma que el encuadre resulta ajustado atento a que el agente de recaudación no ha demostrado con pruebas fehacientes

que no tuvo los fondos en su poder más allá del vencimiento. El dinero en cuestión, detraído de tercerosle pertenecía al erario público, motivo por el cual debió ingresarlo en tiempo oportuno a las arcas fiscales.

Reafirma la procedencia de la responsabilidad solidaria de los integrantes del Organo de Administración, señalando que el Fisco tiene la facultad de demandar la totalidad de los gravámenes, multas, accesorios y recargos a cualquiera de los deudores obligados, o a todos conjuntamente. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura y señala que es una obligación a título propio por deuda ajena, que no es subsidiaria ni posee beneficio de excusión. En cuanto a la mención del fallo “Raso”, pone de resalto que la mayoría del tribunal rechazó el recurso por otras cuestiones, sin pronunciarse sobre la inconstitucionalidad.

Por último, en relación a los planteos de inconstitucionalidad, señala que debe estarse a la expresa prohibición del artículo 12 del Código Fiscal.

III.- Voto del Dr Angel Carlos Carballal: Que, conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 8586/18, dictada por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

1) Por una cuestión de estricta lógica, abordaré en primer término el planteo de nulidad, por la falta de tratamiento de las defensas opuestas, por el exiguo plazo otorgado para su producción.

En tal sentido, no deben confundirse los criterios asumidos por el juez administrativo con una desatención a los elementos del acto que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto también encuentra reparación en el marco del recurso de apelación y no el de nulidad. La Suprema Corte bonaerense ha pronunciado que: *“...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido”* (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-11-2007; C. 102.885, sent. de 7-X- 2009; C. 109.902, sent. de 27- VI-2012).

Que el análisis del acto cuestionado, me permite concluir que no se configuran vicios que conlleven la nulidad pretendida, sino que se evidencia una disconformidad en cómo ha sido resuelta la cuestión de fondo, destacándose que ante este Tribunal se

ha procurado efectivizar la defensa del Agente, con el dictado de una medida para mejor proveer, que garantice su ejercicio de la misma. La propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido: “... *En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado, por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad, como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)...*” (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: “Hidroinvest S.A. (TF 19.366-1) c/ D.G..”).

En tal contexto, no se reconoce en autos vicio alguno que vulnere a la defensa del apelante, quien ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas. Por las razones expuestas, corresponde establecer que las cuestiones en análisis no son de aquellas que ameritan una declaración de nulidad, lo que así voto.

Es dable recordar que el objetivo de las nulidades es el resguardo de la garantía constitucional de la defensa en juicio, debiendo acreditarse en cada caso el perjuicio concreto de ese derecho. Por ello, las nulidades no pueden decretarse para satisfacer un interés teórico, sino únicamente cuando ellas hayan redundado en un perjuicio positivo para el derecho de quién las solicita. Lo contrario sería declarar la nulidad por la nulidad misma.

En síntesis, puede decirse que no se ha demostrado perjuicio concreto alguno, más allá de la clara disconformidad con lo resuelto, cuestión revisable por el recurso de apelación, mas no el de nulidad (En sentido similar, mi voto en “Vacío Industrial Argentina S.A.”, sentencia del 11/03/24, Registro N° 2514 de Sala I; “Delta Compresión SRL”, sentencia del 3/12/2024, Registro N° 3584 de Sala II).

2) Aclarado lo anterior y abordando ahora la cuestión de fondo, corresponde comenzar con la imputación de omisión de percepción, en el entendimiento que el peso en estas actuaciones está relacionado con la carga probatoria en materia de ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes directos.

Es de observar que, a fin de eximirse de su responsabilidad por las percepciones omitidas, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo o cualquier otra causal exculpatoria. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el

hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193). En esa misma línea *"...Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)..."* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos: "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI"). Y es allí donde gira la controversia, ya que el apelante manifiesta que bastaría con la acreditación del pago por parte de los contribuyentes directos.

Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención sufrida.

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido.

Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación.

Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por la misma ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Así las cosas, que el principio general aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable que la Autoridad de Aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras.

Ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo que: *“...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema -inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que -vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa -en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa, la que -como es sabido- procura evitar que una de ellas se apropie de un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias*

obligaciones...” (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018, Registro No 2689).

No altera lo dicho, cualquier especulación que pueda hacerse sobre eventuales maniobras fraudulentas por parte de los clientes de la empresa si se tomaran estas percepciones omitidas, extremo que podría disparar acciones fiscales, infraccionales y hasta penales sobre los mismos, mas no sobre la empresa de autos, mucho menos como fundamento para exigirle el pago de este impuesto.

De lo dicho precedentemente, y en el marco de la medida para mejor proveer dictada por esta Instrucción a foja 1408, se requirió a ARBA que informe si los contribuyentes involucrados en el ajuste como clientes de la firma de autos, han presentado sus declaraciones juradas y abonado las mismas en concordancia con lo declarado para las posiciones enero a diciembre de 2013.

Es necesario advertir a esta altura, que dadas las características propias de un régimen (general o especial) de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente.

Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente “no percibido”, da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la eventual actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo que puede y debe ser constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

Así, de las constancias de autos y de conformidad con la respuesta de la Representante del Fisco obrante a fojas 1415/1417, se ha acreditado fehacientemente que, por las posiciones enero a diciembre del año 2013 en las que realizaron operaciones con la firma de marras, la mayoría de los clientes del Agente han dado cumplimiento a sus obligaciones.

Ello así con la excepción de las siguientes firmas: Agencia Marítima Delfino S.A.; Argenbulk S.A.; Atlas Maritime Services S.A.; Buenos Aires Top Co S.A.; Comodex S.A.; Grecolatina S.A.; Grimaldi Agencies Argentina S.A.; Hugs de José Gómez Martínez S.A.; JC Marsano S.R.L.; Marsud Argentina S.R.L.; Nvocc Trans S.R.L. (parcial, posiciones de abril a diciembre); Sealight S.R.L. y Seven Seas Agencia

Marítima S.A..

Por ello, entiendo corresponde hacer lugar parcialmente al agravio, liberar de responsabilidad al apelante y ordenar detraer del ajuste las operaciones vinculadas con los clientes que declararon y abonaron el Impuesto en cuestión, ordenando a ARBA realizar nueva liquidación, ratificando el ajuste en lo relativo a las firmas y períodos detalladas en el párrafo precedente y de aquellos clientes que no han sido objeto de actividad probatoria por parte del apelante lo que así voto. (En sentido similar TFABA “Transportes Nisa SRL” sent. del 23/7/2024, Reg. N° 4764, entre muchos otros).

3) Ahora bien respecto al agravio vinculado con las de notas de crédito emitidas – por el Agente– por anulación parcial de facturas, surge de lo previsto por la Resolución Normativa N° 10/2008 (y modificatoria) en qué casos pueden reintegrarse las percepciones facturadas erróneamente. Así el artículo 2° dispone en su parte pertinente: *“La liquidación de la percepción para su devolución al sujeto percibido **procederá, únicamente**, cuando las notas de crédito se emitan: 1. Como consecuencia de la **anulación total** de la operación instrumentada mediante la emisión anterior de la factura o documento equivalente o, 2. Para efectuar un ajuste del importe de la percepción oportunamente practicada, por haber resultado errónea su liquidación”* (el resaltado me pertenece).

Los supuestos enumerados resultan taxativos. La norma es clara en su importante limitación para el reintegro de percepciones por notas de crédito, y deja afuera a muchas situaciones, como en el caso de autos de *anulación parcial* de ciertas facturas, siendo procedente el ajuste en este punto, lo que así declaro.

4) Ahora bien, abordando la sanción impuesta en el artículo 7° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.

No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo.

En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313 y 322:519). Y en este contexto, recuerdo que el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de

criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524).

Pero dicho error debe ser probado y, además, invocado en forma precisa, circunstancia que no se verifica en autos, donde la expresión de agravios no ha satisfecho la argumentación necesaria para rebatir el acto administrativo impugnado en este punto, no cumpliendo con la manda del artículo 120 del Código Fiscal, que dispone: *“El recurso de apelación deberá interponerse por escrito, expresando punto por punto los agravios que cause al apelante la resolución recurrida”*.

Y si bien la pena ha de aplicarse sólo sobre la porción de reclamo subsistente, no se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificada, lo que así declaro (en sentido similar TFABA, Sala 2, “GOLDMUND S.A.”, del 8/03/2024, Reg. N°3460).

5) Respecto a los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá detraer de la base de cálculo aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente reclamada en autos. Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1°: *“...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas ... Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren (...) en discusión administrativa...”*. Asimismo, a través de su artículo 2° dispone: *“En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8°, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...”*. Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en

cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo. Que 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. En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, sólo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.

En consecuencia, tanto los recargos del artículo 59 del Código Fiscal como obviamente los intereses de ley, deberán aplicarse sobre la eventual porción de reclamo subsistente, lo que así voto.

6) Debo ahora abordar el agravio que se vincula a la multa por defraudación, impuesta en el artículo 8° del acto recurrido equivalente al trescientos por ciento (300%) sobre los montos percibidos y no depositados determinados en el artículo 6° de la misma.

Advierto que para la tipificación de la infracción, el legislador no requiere una particular forma dolosa, sino que basta con la mera negligencia en el accionar, tendiente al no ingreso en término de sumas recaudadas, no se advierte en la defensa intentada elemento alguno que desvirtúe la infracción endilgada.

Sentado lo que antecede, corresponde confirmar la sanción dispuesta, lo que así declaro (En sentido similar Sala II, Registro 3526 TFABA, sentencia del 16 de agosto del 2024, "EMPRESA DE TRANSPORTE DON PEDRO S.R.L. ").

9) Finalmente, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes voluntariamente asumieron por convención societaria y bajo regulación legal la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su

fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización 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.

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

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la 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 AUTONOMÍA 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, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada y agregada en autos (Estatuto, Actas de Asamblea y de Directorio obrantes a fojas 42/70, 82/84, 189/199, 560/561).

Merece agregarse además 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 último, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta.

El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste. Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria, por las obligaciones vencidas durante el lapso de ejercicio del cargo social en cada caso, a saber: los Sres. Pedro Evaldo SWIER y Daniel Hilario SWIER - presidente y vicepresidente, respectivamente) y los Sres. Pedro Evaldo SWIER (hijo), Daniel Hilario SWIER (hijo), Claudio Adrián Nucerito y la señora Marta IBAÑEZ, como directores de sociedad.

No pierdo de vista sin embargo, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del C. F. en los casos que analizara la Corte.

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 pudiendo 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”*).

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 aplicar esta nueva doctrina, en relación a los Sres. Daniel Hilario Swier, Pedro Evaldo Swier (hijo), Daniel Hilario Swier (hijo) y Claudio Adrián Nucerito y a la Sra. Marta Ibáñez, respecto de quienes no existe elemento alguno en autos, que fundamente la atribución subjetiva, en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Muy distinta es la situación del Sr. Pedro Evaldo SWIER, quien suscribe como presidente del directorio los Estados Contables Balance General de la firma al 31/12/2013 (anexado a fojas 135/149), de donde surge que el Pasivo Corriente se compone del rubro “Deudas Fiscales” el que se detalla en la Nota a los Estados Contables N° 12 surgiendo -entre otros- los pasivos tributarios provinciales de Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Retenciones y Percepciones de Ingresos Brutos (ver foja 143), por lo que reconoce expresamente deudas en los conceptos mencionados.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos al Sr. Pedro Evaldo SWIER.

Por el contrario, en materia sancionatoria, asumo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados de nuestro Máximo Tribunal provincial, para declarar a 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. Como se expresara, se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal y, en consecuencia, entiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

Finalmente en punto al CASO FEDERAL, el mismo deberá ser tenido en cuenta en la instancia oportuna.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1322/1347, por el Sr. Javier Mariano Gatto Bicain, en representación de la firma COMPLEJO PORTUARIO EUROAMÉRICA S.A. y de los Sres. Daniel Hilario SWIER y Daniel Hilario SWIER (hijo), y a fojas 1368/1373 por los Sres. Pedro Evaldo SWIER, Pedro Evaldo SWIER (hijo), Marta IBAÑEZ y Claudio Adrián NUCERITO, con el patrocinio del Dr. Gustavo Antonio Triemstra, ambos contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8586, de fecha 28 de noviembre de 2018, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Requerir a la Autoridad de Aplicación practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III Punto 2) de la presente. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida mediante el acto apelado a los Sres. Daniel Hilario Swier, Pedro Evaldo Swier (hijo), Daniel Hilario Swier (hijo) y Claudio Adrián Nucerito y a la Sra. Marta Ibáñez y, solo respecto del pago de las sanciones aplicadas (multas y recargos) al Sr. Pedro Evaldo Swier. 4º) Confirmar los actos apelados en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, multa por omisión y recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas– la Disposición Delegada SEATYS N° 8586, de fecha 28 de noviembre de 2018, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

En primer lugar, en función de los fundamentos aportados por la Instrucción en su voto, adhiero a la resolución propuesta para los agravios planteados por la parte recurrente, con excepción del tratamiento de aquéllos referidos a la extensión de responsabilidad solidaria.

Sobre el punto, considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70– la doctrina fijada por el la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 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 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].

En tal sentido me expedí en “DISTRIBUCIÓN MASIVA SA”, Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425, en cuyo voto no sólo aludí a sus fundamentos sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Advertí 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 concluyeron que los referidos 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 Provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31, 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, declaro sin efecto la responsabilidad extendida sobre la base de los referidos artículos del Código Fiscal.

De tal manera dejo expresado mi voto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1322/1347 y 1368/1373, por el Dr. Jorge Mariano Gatto Bicain, como apoderado de “COMPLEJO PORTUARIO EUROAMERICA S.A.” y de los Sres. Daniel Hilario Swier y Daniel Hilario Swier (H) y por los Sres. Pedro Evaldo Swier, Pedro Evaldo Swier (H), Marta Ibáñez y Claudio Adrián Nucrito, por sus propios derechos, con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Antonio Triemstra, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8586, de fecha 28 de noviembre de 2018,

dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Requerir a la Autoridad de Aplicación practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III del la presente. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida mediante en el art. 11º del acto apelado. **4º)** Confirmar la Disposición referida en las demás cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, multa por omisión y recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto de la Conjueza Dra Irma Gladys Ñancufl: Que, por idénticos fundamentos esgrimidos, adhiero al voto emitido por el Sr Vocal Instructor, Ángel Carlos Carballal, dejándolo así expresado.-

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1322/1347, por el Sr. Javier Mariano Gatto Bicain, en representación de la firma COMPLEJO PORTUARIO EUROAMÉRICA S.A. y de los Sres. Daniel Hilario SWIER y Daniel Hilario SWIER (hijo), y a fojas 1368/1373 por los Sres. Pedro Evaldo SWIER, Pedro Evaldo SWIER (hijo), Marta IBÁÑEZ y Claudio Adrián NUCERITO, con el patrocinio del Dr. Gustavo Antonio Triemstra, ambos contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8586, de fecha 28 de noviembre de 2018, dictada por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Requerir a la Autoridad de Aplicación practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III Punto 2) de la presente. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida mediante el acto apelado a los Sres. Daniel Hilario Swier, Pedro Evaldo Swier (hijo), Daniel Hilario Swier (hijo) y Claudio Adrián Nucerito y a la Sra. Marta Ibáñez y, solo respecto del pago de las sanciones aplicadas (multas y recargos) al Sr. Pedro Evaldo Swier. **4º)** Confirmar los actos apelados en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, multa por omisión y recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado 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: Corresponde al Expte N°2360-259437/16 "COMPLEJO PORTUARIO EUROAMERICA S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-32406506-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° 3753. .-