



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 2360-0283072/2016 --- "GALLEMAR SRL".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0283072 del año 2016, caratulado "GALLEMAR SRL".

Y RESULTANDO: Que arriban las presentes actuaciones con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 290/299, por el Dr. Bienvenido Rodríguez Basalo, apoderado de la firma GALLEMAR S.R.L. y el Sr. Gaspar Hernán MARTÍN, por su propio derecho, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Fernando Pablo Levene, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 7600, de fecha 24 de julio de 2019, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el citado Acto, obrante a fojas 271/284, el Fisco determinó las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-70887977-7), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes al período fiscal 2013, por el ejercicio de la actividad "Venta al por mayor de productos alimenticios ncp" (Código NAIIB 512290). Por el artículo 6° se establecen diferencias adeudadas por haber tributado en defecto, por la suma de Pesos dos millones ciento ochenta y cuatro mil trescientos noventa y seis con 60/100 (\$2.184.396,60), que deberá abonarse con mas los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011, y modificatorias).

Asimismo, por artículo 7° aplicó una multa por Omisión del diez por ciento (10%) del monto adeudado, por haberse configurado la conducta reprimida en el artículo 61 primer párrafo del citado Código. Finalmente, atento a lo normado por los artículos

21 inciso 2, 24 y 63 del mismo plexo legal, estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos, del Sr. Gaspar Hernán MARTÍN, socio gerente y único administrador de la empresa (artículo 9°).

Que a foja 310 se elevan las actuaciones a ésta instancia, (artículo 121 del Código Fiscal) y a foja 412 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 5ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

A foja 318, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se corre traslado de los recursos a la Representación Fiscal por el término de quince días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 321/329 el escrito de réplica.

Que, mediante providencia de fojas 330, 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 Jorge Saverio Matinata en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 26/25). Por último, se tiene por agregada la prueba documental, se desestima la pericial contable ofrecida por innecesaria para la resolución de la causa y, en atención a su estado, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- Luego de una descripción de los antecedentes de la causa, los apelantes comienzan por rechazar la sanción impuesta, negando la existencia de omisión de impuesto, considerando inexistentes tanto el elemento objetivo como el subjetivo, necesarios para la configuración de la infracción. Plantean en subsidio el error excusable.

Cuestionan que ARBA haya reagrupado y gravado la totalidad de los ingresos de la contribuyente en la actividad de venta al por mayor de mercaderías, desconociendo la *actividad de intermediación* propia de las ventas en comisión, basándose en meras formalidades. Señalan que no se han tomado los argumentos y prueba propuesta en instancia de descargo, razón por la que piden se ordene la apertura a prueba a los efectos de acreditar la existencia de intermediación, haciendo valer el principio de realidad económica y búsqueda de verdad material.

Asimismo, exponen que todos los *pagos a cuenta* tomados por la empresa en sus declaraciones juradas, resultan respaldados por los comprobantes emitidos por los agentes de recaudación.

Niegan la procedencia de la *responsabilidad solidaria* del Sr. Gaspar Hernán Martín, destacando que la misma no es objetiva, ni deriva del simple desempeño de un

cargo en la sociedad. Citan la causa "Raso" en apoyo de su postura y observan la discordancia entre la regulación de la responsabilidad de los directores en la ley de sociedades comerciales y las regulaciones del Código Fiscal local.

Solicitan la no aplicación de los *intereses* previstas en el artículo 96 del Código Fiscal atendiendo a que la mora no les es imputable, ya que la empresa desplegó su conducta obedeciendo las normas vigentes.

Cita doctrina y jurisprudencia en apoyo de sus posturas y ofrecen prueba documental y pericial contable. Hacen reserva del caso federal.

II.- En primer lugar, la Representación Fiscal indica que los agravios esgrimidos reeditan planteos de instancias previas que fueron oportunamente analizados, quedando demostrada la improcedencia de los mismos.

Con relación a la actividad de venta en comisión, transcribe los fundamentos brindados por el juez administrativo en el acto apelado, que pusieron de resalto la falta de documentación respaldatoria de las operaciones que el contribuyente alega que consisten en ventas en consignación. Señala que no se ha verificado la existencia de cuentas de venta y líquido producto o cualquier otra evidencia de la existencia de operaciones por orden y cuenta de terceros. Cita precedentes de este Cuerpo.

En lo concerniente a los pagos a cuenta, explicita que se detectaron inconsistencias entre las retenciones, retenciones bancarias y percepciones declaradas por la firma y las informadas por los Agentes de Recaudación, se requirió al contribuyente la exhibición de los comprobantes respaldatorios, no aportándose documentación alguna conforme actas de comprobación obrantes a fojas 64/65 y 98/99100/101. En consecuencia, la inspección consideró los pagos a cuenta declarados por el contribuyente menos las inconsistencias observadas que se reflejan en los papeles de trabajo de fojas 182.

En relación a la sanción impuesta, considera procedente su aplicación y resalta que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurada la infracción de omisión de tributos, conforme los términos del artículo 61 del Código Fiscal. Señala que no advierte la concurrencia de la causal exculpatoria en autos, por entender que ello no surge de las constancias de la causa.

En cuanto a la aplicación del artículo 96 del Código Fiscal, expresa que los intereses constituyen una reparación por la disposición de los fondos ante la falta de ingreso en término, siendo que su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Respecto a la extensión de la responsabilidad solidaria aclara que el Instituto reconoce su fuente en la ley y que se encuentra en cabeza de quienes si bien no resultan obligados directos revisten una posición o situación especial que habilita que el fisco pueda reclamarles la totalidad del impuesto adeudado. La normativa fiscal ha establecido una presunción legal de intencionalidad, siendo a cargo de los sindicatos responsables acreditar que el incumplimiento se debió a una situación de imposibilidad, cuya existencia no se verifica en autos. Agrega que no es una responsabilidad subsidiaria ni admite beneficio de excusión, no siendo procedente la aplicación de la ley de sociedades comerciales, dado que en materia de responsabilidad fiscal es competente la legislatura provincial atento a las facultades no delegadas a la Nación. En relación a la causa Raso, destaca que la mayoría de los miembros de la Corte no se pronunciaron respecto de la inconstitucionalidad del artículo 21 del Código Fiscal, sino que rechazaron el recurso por otros argumentos, conclusión que ha sido confirmada por la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín, de San Isidro, entre otras. Asimismo, señala que la extensión de responsabilidad en materia de multas nace de la propia norma, en cuanto legislador ha buscado la preservación del interés fiscal fundado en la premisa de la existencia de responsabilidad en cabeza de los integrantes de los órganos de administración de las sociedades legalmente constituidas.

Cita frondosos antecedentes jurisprudenciales en cada caso.

Tiene presente el caso federal y solicita se confirme al acto administrativo recurrido.

III.- Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Que corresponde decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 7600/19, advirtiendo que se alterará el orden en que se han presentado los agravios, a los fines de una mejor comprensión.

1) En dicho sentido, corresponde analizar la problemática de fondo, dado que los apelantes cuestionan que ARBA haya reagrupado y gravado la totalidad de los ingresos de la contribuyente en la actividad de venta al por mayor de mercaderías, desconociendo la *actividad de intermediación* propia de las ventas en comisión.

Por su parte, la Autoridad Fiscal entiende que no se ha acreditado la misma, y por tanto, la firma de marras habría abonado en defecto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por dicho motivo, asignó la totalidad de los ingresos verificados en la actividad de “Venta al por mayor de productos alimenticio N.C.P.”, calculando la base según régimen general de imposición.

Lo primero a recordar es que este Tribunal se ha expedido en distintas oportunidades sobre la situación fiscal de la firma, ante ajustes análogos al aquí discutido, ratificándolo en todos sus términos (en autos “GALLEMAR S.R.L.”,

Sentencias del 19 de mayo de 2023, Registro 3339 y Sentencia del 15 de mayo de 2025, Registro 3658, ambos de esta misma Sala).

Siguiendo las pautas de esos precedentes, cabe recordar que el artículo 187 del Código Fiscal dispone como principio general que *“...salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada. Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes... en general, el de las operaciones realizadas...”*.

Es decir que la base imponible -según la norma referenciada - tiene en consideración la retribución obtenida por el contribuyente en el período fiscal, derivada del desarrollo de una actividad alcanzada por el gravamen y, en el caso particular de la venta de bienes (compra- venta o fabricación y venta consecuyente-), el principio general, es que se tribute por los montos facturados (salvo deducciones expresa y legalmente previstas).

Ahora bien, atendiendo a las particularidades de determinadas actividades, el legislador ha admitido que no siempre aquella retribución se condice con el monto facturado, tal el caso de los intermediarios cuya retribución se limita al importe de la comisión cobrada, cuestión contemplada en el artículo 195 Código Fiscal que expresa: *“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. ...”*.

Claro está que, para quedar alcanzado por este régimen, el contribuyente debe acreditar y fundamentar la modalidad y términos con los que realiza sus operaciones comerciales y el correspondiente circuito de respaldo documental de la transferencia de fondos a sus comitentes (sea a través de una factura de líquido producto o similar registro).

Ahora bien, no surge de autos que la parte apelante haya presentado prueba útil que fundamente la actividad que manifiesta realizar, la cual tampoco se encuentra declarada ante la AFIP.

Tal como surge de los considerandos del acto apelado y las distintas constancias de autos, fueron numerosas las oportunidades en que se le requirió a la empresa el

aporte de documentación tendiente a acreditar esa actividad de intermediación que se alega, todas ellas con resultados negativos. Siempre la postura de los ahora apelantes ha sido ofrecer genéricamente su contabilidad alegando su imposibilidad de presentarla en autos por su volumen, extremo decididamente inaceptable, máxime considerando que buena parte de la misma ya ha sido relevada en autos y ante la posibilidad de anexarla en soporte informático.

Tampoco hay referencia alguna ni accionar probatorio tendiente a clarificar las importancias y consecuentes inconsistencias detectadas entre lo declarado por la empresa en el Impuesto al Valor Agregado y el de marras.

La deficiente actividad procesal destinada a acreditar sus dichos se vislumbra en ocasión de presentar descargo contra la Resolución de Inicio del Procedimiento (cuya copia obra a fojas 202/206) en tanto, la parte recurrente se ciñó a ofrecer únicamente prueba documental en los siguientes términos “*DOCUMENTAL: Todos los elementos que sustentan nuestra posición fueron puestos a disposición de la Inspección en su oportunidad, pero se reitera su ofrecimiento como Prueba Documental para que con intervención de personal de esa Agencia se realice, en caso de considerarlo necesario, una nueva compulsión respecto de la legitimidad y existencia de los aportes en cuestión*” (fojas 250 vta.).

Tal como se desprende de la lectura, el contribuyente ni siquiera identifica o detalla qué elementos probatorios fueron puestos a disposición de la Inspección. Su ofrecimiento es genérico e impreciso, no pudiendo reconocerse vicio o desmedro alguno en el proceder fiscal o en el contenido del acto, respecto del modo en que el Fisco ha gestionado las facultades instructoras que le son propias.

La misma situación se presenta ante esta Alzada, habida cuenta que no se ha incorporado documental alguna de la que surja, al menos de manera indiciaria, la existencia de ventas en consignación que alega la recurrente.

Paralelamente, solo se repite el ofrecimiento de la prueba pericial contable, genéricamente dirigida a su contabilidad, sin adjuntarse puntos de pericia, ni precisar los elementos que podrían surgir de la misma en pos de desvirtuar las comprobaciones efectuadas por la Inspección.

Bajo tal entendimiento y no habiéndose agregado prueba alguna que permita desvirtuar el tratamiento fiscal asignado, siquiera de manera indiciaria, la actividad de intermediación alegada no puede ser aceptada, correspondiendo confirmar el acto rechazando el agravio en tratamiento, lo que así declaro.

2) En lo concerniente al tratamiento de los *pagos a cuenta*, la parte apelante si bien plantea que estos conceptos que fueran expuestos en sus declaraciones juradas se

encuentran respaldados por los comprobantes emitidos por los agentes de recaudación, lo cierto es que no ha aportado los mismos ni durante el procedimiento de determinación ni en esta instancia, a pesar de lo que alegan en sus presentaciones.

Tal es así que de las actuaciones surge que de la auditoría de los pagos a cuenta surgieron diferencias entre lo declarado por la contribuyente y lo informado por los Agentes de Recaudación con los que operó.

En orden a la situación descripta, se verifica que se computaron los pagos a cuenta (percepciones) declarados por la contribuyente menos las inconsistencias observadas, lo que se refleja en el papel de trabajo de fojas 182.

Ante ello, no habiéndose acompañado la prueba documental que ofrece en esta instancia y que la labor desarrollada por la Agencia exhaustiva y razonable, corresponde confirmar el ajuste en este punto, lo que así declaro.

3) Que en cuanto a la queja vertida en torno a la aplicación de los *intereses* pretendidos por el Fisco, es preciso señalar que el artículo 96 del Código Fiscal vigente (y concordantes anteriores), establece que: *“La falta total o parcial del pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%) ... Cuando el monto del interés no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado constituirá deuda fiscal y será de aplicación, desde ese momento y hasta el de efectivo pago, el régimen dispuesto en el primer párrafo. La obligación de abonar estos intereses subsiste mientras no haya transcurrido el término de prescripción para el cobro del crédito fiscal que lo genera. El régimen previsto en el presente artículo no resultará aplicable a deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales originadas en diferencias imputables exclusivamente a errores de liquidación por parte de la Autoridad de Aplicación, debidamente reconocidos.”*

Así, dichos accesorios se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión, siendo que la premisa del artículo citado, pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado, no significando sino otra cosa que restituirle al acreedor el justo valor del dinero que no ha podido utilizar a término,

prescindiéndose de todo dolo o culpa del obligado, salvo la especial y excepcional situación prevista en su último párrafo (la que no se verifica en autos). En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en autos “Cables Epuyen S.R.L”, Sentencia del 26/06/2012, Registro 1696, entre otros.

Cabe recordar que *“...La exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -restrictivamente apreciadas- le han impedido el oportuno cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario, en ese campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1° de la ley 11.683, t.o. 1998)...”* (C.S.J.N, en autos “Citibank NA (TF 15575-1) cf D.G.I.”, Sentencia del 1° de junio de 2000). *“...Cuando se adeuda el gravamen, no pueden exonerarse los intereses resarcitorios frente a la ausencia de toda norma que así lo establezca...”* (C.S.J.N. en autos “Santa Cruz, Provincia de c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal”, Sentencia del 2 de febrero de 1993).

Consecuentemente, corresponde confirmar la pertinencia de aplicar los accesorios en cuestión, hasta la fecha del efectivo pago, lo que así declaro.

4) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 4° 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 (Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I.").

Cabe recordar sobre este punto que la existencia de error extrapenal como eximente de culpabilidad requiere un comportamiento normal y razonable del sujeto frente al evento en que se encontró, es decir que su actitud responda a una interpretación de la norma tributaria que entendía razonablemente no aplicable. También hay error excusable cuando la conducta del infractor proviene de normas fiscales de difícil o dudosa interpretación.

En el caso de autos, no se advierte que se dé ninguna de estas circunstancias. Por el

contrario, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, la existencia de antecedentes vinculados a la situación fiscal de la empresa, no es posible razonar que el contribuyente 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, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado.

5) En cuanto a la *responsabilidad solidaria* establecida, vinculada a quienes asumen 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 empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

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

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer, analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si

perdemos de vista que su marco es la 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 los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por Sr. Gaspar Hernán MARTÍN -socio Gerente- extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (fojas 36/51, 252/256 y 301/304). 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, debe acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Gaspar Hernán MARTÍN.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz de la doctrina de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia 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), que por mayoría se ha declarado la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas. tributarias puediendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la - jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”*). El subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal de más de 25 años de vigencia (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 considerar inaplicable esta nueva doctrina al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que releer el contenido del recurso de apelación en tratamiento oportunamente presentado por el señor Martín por derecho propio (vide fs. 290/299), alegando en consecuencia con total conocimiento de causa la forma de tributar (en defecto) y la interpretación de las normas aplicables, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad que administra, extremo objeto de impugnación fiscal en autos. Lo mismo respecto del descargo opuesto a fojas 248/252, ante el inicio del procedimiento de marras.

Paralelamente, es quien pareciera rubricar la copia de los Estados Contables de la firma, según surge de la copia acompañada por los propios apelantes a fs. 18/33, con descripción de activos y pasivos impositivos, incluido el impuesto de autos (ver fs. 31).

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, lo que así declaro.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad de hecho (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

Que finalmente, en relación a la Reserva del caso Federal, la misma deberá tenerse presente para su planteo en la etapa procesal oportuna.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 290/299, por el Dr. Bienvenido Rodríguez Basalo, apoderado de la firma GALLEMAR S.R.L. y el Sr. Gaspar Hernán MARTÍN, por su propio derecho, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Fernando Pablo Levene, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 7600, de fecha 24 de julio de 2019, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 9º del acto apelado, solo en relación al pago de la sanción aplicada en su artículo 7º. 3º) Confirmar en todo lo demás el acto recurrido en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.

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 por la parte apelante– la Disposición Delegada SEFSC N° 7600, de fecha 24 de julio de 2019, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

Respecto a las cuestiones de fondo planteadas como agravios por la parte apelante (análisis de la actividad que realiza, pagos a cuenta y aplicación de intereses resarcitorios), adhiero al criterio resolutivo expuesto por el Vocal Instructor en su voto, lo que así declaro.

Por último respecto al análisis de los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (Cfr. artículos 75 inciso 12 y 31 de la Constitución Nacional) con la normativa nacional, la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de la responsabilidad solidaria, todo lo cual evidencia un planteo de inconstitucionalidad.

En este sentido, teniendo en consideración lo dispuesto por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7603/70, advierto que, recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión” (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021).

En dicho precedente, frente a análogos agravios a los expresados por la apelante, nuestro Máximo Tribunal local, por mayoría, declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (partes pertinentes al caso tratado).

Cabe señalar al respecto que, tal como destacué en mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N°4425), la Suprema Corte, para así decidir, analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos en base a los cuales concluye que el mismo “resulta irrazonable”.

En tal sentido, advirtió de un aspecto esencial. Afirma que el sistema pergeñado opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al tiempo de extenderle la referida responsabilidad; ello, al admitir que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión, se invierta el *onus probandi* de la única causal de exculpación admitida por la ley (en el Art. 24 del referido cuerpo normativo; esto es: “...*haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva*”), la cual –por lo demás– opera tan rígidamente en este contexto, que queda neutralizada.

Y, al respecto, considero importante resaltar que la Suprema Corte, en refuerzo de tal entendimiento, hizo mérito de manera particular, en que así lo reconoció este Tribunal Fiscal en diversos fallos emitidos por las salas que lo integran, en oportunidad de interpretar el sistema creado por el Código Fiscal, confirmando de tal

modo el criterio y accionar empleado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Asimismo, y siempre en sustento de la irrazonabilidad del esquema en debate, efectuó el análisis del sistema instituido por Ley N° 11.683, frente al cual resaltan notorias diferencias; la ya señalada en el plano subjetivo de la responsabilidad y, en particular, el carácter subsidiario del régimen federal; esto último, en contraposición al provincial, por el que se efectúa el reclamo simultáneo al contribuyente y a los declarados responsables por deuda ajena, en la búsqueda de un reaseguro para la recaudación.

Finalmente, otro aspecto que resulta cuestionado, es la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorío” –órgano de administración–, sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis 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).

Por último, cabe destacar que tal postura fue ratificada por la SCJBA en fallos sucesivos: “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.

De lo expuesto concluyo que se ha visto consolidada la doctrina que dimana del fallo “Toledo”, por lo que entiendo procedente su aplicación, considerando a tal fin razones de celeridad y economía procesal, respecto de lo cual la propia SCJBA ha señalado que *“...si bien es cierto que la doctrina legal que pronuncia esta Corte en el marco de sus facultades constitucionales y en el ámbito de su competencia natural (cfme. art. 161 inc. 3 ‘a’ Const. provincial) ‘no puede atar al magistrado’, como lo sostienen los jueces del Tribunal intermedio, dado que éste debe ‘siempre fallar conforme a la ley y a su propio criterio de interpretación de la norma’, no cabe desentenderse de la misma sin verter argumentos nuevos no considerados oportunamente o demostrar que en el caso particular, la misma no podría ser*

aplicable” (*in re* “A., C. A.”, Sentencia del 16 de diciembre de 2016). En el mismo sentido se ha expedido en numerosos casos, y en el ámbito de sus competencias, la CSJN, sosteniendo que, si bien sus sentencias sólo deciden en los procesos concretos que le son sometidos y no resultan obligatorias para casos análogos, carecen de fundamento las sentencias de los tribunales inferiores que se apartan de sus precedentes sin aportar nuevos argumentos que justifiquen modificar las posiciones sustentadas en ellos, dado que aquélla reviste el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 307:1094; 321:3201; entre muchos otros).

Por lo expuesto, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida, con el alcance *ut supra* señalado; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 290/299, por el Dr. Bienvenido Rodríguez Basalo, como apoderado de GALLEMAR S.R.L. y por el Sr. Gaspar Hernán Martín, por su propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Fernando Pablo Levene, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 7600, de fecha 24 de julio de 2019, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad solidaria establecida en el art. 9º del acto impugnado. 3º) Confirmar en todo lo demás el acto apelado en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.

Voto del Dr Jorge Saverio Matinata: Adhiero al voto del Dr Angel Carlos Carballal.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 290/299, por el Dr. Bienvenido Rodríguez Basalo, apoderado de la firma GALLEMAR S.R.L. y el Sr. Gaspar Hernán MARTÍN, por su propio derecho, ambos con el patrocinio letrado del Dr. Fernando Pablo Levene, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 7600, de fecha 24 de julio de 2019, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 9º del acto apelado, solo en relación al pago de la sanción aplicada en su artículo 7º. 3º) Confirmar en todo lo demás el acto recurrido en lo que ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia.



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°2360-283072/16 "GALLEMAR SRL"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-32538220-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°3759. .-