



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 expediente N° 2360-357411/2011 -- “JULIO GERBAUDO Y RUBEN SCHIARITE SOCIEDAD DE HECHO”

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-357411 del año 2011, caratulado “JULIO GERBAUDO Y RUBEN SCHIARITE” (cuando debió decir, “JULIO GERBAUDO Y RUBEN SCHIARITE SOCIEDAD DE HECHO”)

Y RESULTANDO: Se elevan las actuaciones ante esta Alzada (fojas 462) con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 401/428 por los Sres. Julio Fernando Gerbaudo y Rubén Antonio Schiarite, por si y como socios de JULIO GERBAUDO Y RUBEN SCHIARITE SOCIEDAD DE HECHO, con el patrocinio letrado del Dr. Mariano G. Moya, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 2370 dictada con fecha 15 de junio del año 2015 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el citado acto (fojas 379/393) se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe, en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Régimen General de Percepción, durante el año 2009 (enero a diciembre), estableciéndose que las diferencias (art. 5°) por percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco ascienden a la suma de pesos cuatrocientos cuarenta y cuatro mil quinientos veintitrés con noventa centavos (\$ 444.523,90), con más los intereses del art. 96 y los recargos del art. 59 –establecidos en el 60% del monto de impuesto no percibido y no ingresado- del Código Fiscal. En el art. 6° se aplica multa equivalente al 30% del monto dejado de oblar, al haberse constatado la comisión de la infracción prevista por el artículo 61, segundo párrafo del citado

código. Finalmente, según lo normado por los arts. 21, 24 y 63 del Código aludido, en el art. 9° se extiende la responsabilidad solidaria por el pago del gravamen, recargos, multas e intereses a los Sres. Julio Fernando Gerbaudo y Rubén Antonio Schiarite.

A fojas 464, se deja constancia que la causa ha sido adjudicada a la Vocalía de la 4ta. Nominación -Sala II- a cargo de la Dra. Laura Cristina Cenicerós para su instrucción.

A fojas 470 se ordena correr traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, obrando a fojas 471/476 el pertinente escrito de réplica.

A fojas 479 se readjudica el expediente a la Vocalía de la 6ta. Nominación, a cargo de del Cdr. Rodolfo Dámaso Crespi y en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley 7603/70 (arts. 15 y 20 inc. a, apartado 3), se ordena llevar a cabo una MEDIDA PARA MEJOR PROVEER dirigida a ARBA, constando a fojas 484/485 la respuesta de la misma.

Finalmente se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, conjuntamente con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) y con el Dra. Irma Gladys Nancufl en carácter de conjueza (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). Asimismo se tiene por cumplida la medida para mejor proveer ordenada y se provee la prueba ofrecida en el recurso de apelación, se tiene presente la documental acompañada y se rechaza la informativa por resultar innecesaria para la resolución de la causa. Atento al estado del procedimiento, se llama Autos para Sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- Tras efectuar un relato de los antecedentes de la causa, exponen que los contribuyentes directos han cancelado el tributo sin detracción alguna en concepto de percepciones. Postulan que si se le exige el pago de las diferencias determinadas al Agente, cuando el responsable de la obligación tributaria ya la ingresó la misma, se generaría un enriquecimiento ilícito. Piden la aplicación de la teoría de las cargas probatorias dinámicas por encontrarse el Fisco en mejores condiciones de probar que los clientes han presentado sus declaraciones juradas e ingresado el impuesto en discusión. Refieren doctrina y jurisprudencia.

Mencionan que el Agente no ha podido actuar como tal, en virtud que la firma “Esso Petrolera Argentina S.A.” no lo proveyó con el programa de retenciones y percepciones correspondiente al sistema (dado que son un agente oficial de la misma). Solicitan se deje sin efecto la Disposición aquí recurrida.

Requieren se declare la nulidad del acto, por la falta de consideración de la prueba y

por falta de motivación. En particular, señalan que no se tuvo en cuenta la prueba producida durante el procedimiento de determinación.

En relación con la multa por omisión, estiman que no se configuran los elementos para su procedencia. Postulan que resulta necesaria la exigencia del principio de la responsabilidad subjetiva para la aplicación de sanciones. Citan jurisprudencia y doctrina.

En referencia a la extensión de responsabilidad solidaria, arguyen que la misma es subsidiaria y accesorio. Argumentan que los responsables solidarios no asumen el carácter de contribuyentes, sino que son responsables por deuda ajena, por ello, el Fisco no puede reclamarle directamente la deuda en su carácter de responsable solidario sin analizar la responsabilidad subjetiva que el mismo tenga en el hecho en cuestión. Referencian el fallo Raso. Mencionan que resulta de aplicación la Ley 19550.

Ofrecen como documental la agregada en el expediente, prueba informativa y hacen reserva del Caso Federal.

II.-. A la hora de contestar los agravios planteados, la Representación Fiscal destaca que los mismos reeditan los planteos formulados en la instancia previa de descargo, los cuales han sido analizados oportunamente, quedando demostrada la improcedencia de los mismos.

Con relación al planteo de nulidad, señala que la Agencia se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, llevando a cabo un procedimiento enmarcado en la legalidad y respetándose en todas y cada una de sus instancias el debido proceso, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del Agente y de los responsables solidarios. Recuerda que el elemento motivación se encuentra cumplido en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado, exponiéndose las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado, explayándose el juez administrativo respecto de la metodología aplicada para el cálculo del ajuste. Afirma que se ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, recordando que, conforme jurisprudencia de este Cuerpo, para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa, lo que no ocurrió. Cita jurisprudencia.

En relación a los agravios de fondo, exponen que la empresa fue fiscalizada como Agente de Recaudación y es suya la carga probatoria de causal de exculpación, que en el particular, se constituiría por el ingreso del gravamen por el contribuyente

directo.

Manifiesta que se rectificó el ajuste tras las medidas de prueba llevadas a cabo en el marco de la Apertura a Prueba de las actuaciones y que la prueba requerida surge para acreditar los extremos del Informe N°208/06. En lo demás, menciona que el juez administrativo ha actuado conforme lo prescripto en el art. 384 del CPCC, según facultades propias, con cita de jurisprudencia de este Cuerpo.

Considera que la sola manifestación que los clientes de la empresa han cumplido con las obligaciones fiscales no lo libera de la carga que le impone la ley, siendo improcedente trasladarla a la Administración, en tanto ello implicaría efectuar una fiscalización sobre cada cliente en particular. Manifiesta que no existe enriquecimiento sin causa por parte del Fisco en estos actuados, toda vez que los apelantes no han logrado acreditar el pago por parte de los clientes de la empresa.

Respecto a la aplicación de la multa por omisión, señala que la figura fiscal en examen se encuadra dentro de las transgresiones objetivas, resultando innecesario analizar elementos de subjetividad del infractor. El solo incumplimiento de la normativa configura la ilicitud en el accionar, de manera independiente del dolo o culpa existente por parte del Agente. Concluye que se ha efectuado la aplicación lisa y llana de la normativa vigente, ya que alcanza al Agente de Recaudación que no ha llevado a cabo las percepciones por los montos que debía realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal.

Por último, en materia de responsabilidad solidaria, recuerda los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal y advierte que se está ante una obligación a título propio por deuda ajena y que la norma, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido una presunción legal. Se invierte la carga de la prueba ya que los responsables deben acreditar la inexistencia de culpabilidad. Continúa señalando que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables, por lo que atento que aquí no existió actividad en este sentido, corresponde se rechace el agravio introducido. Señala que en el ámbito provincial la responsabilidad no es subsidiaria. Cita Jurisprudencia.

Finalmente, en el cuanto al planteo de reserva del Caso Federal, destaca que el apelante, en el momento procesal oportuno podrá ejercer el derecho que le asiste y recurrir ante la Corte Suprema de justicia de la Provincia de Buenos Aires.

III. Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión controvertida en la presente instancia, corresponde establecer si en función

de los agravios incoados, la Disposición Delegada SEFSC N° 2370 dictada con fecha 15 de junio del año 2015 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), se ajusta a derecho.

Así, de manera preliminar debo señalar, frente al planteo de la Representación Fiscal direccionado –evidentemente– a poner en tela de juicio el cumplimiento, por parte de la recurrente, del recaudo formal establecido en el artículo 120 del Código Fiscal vigente, vinculado a la suficiencia técnica de los agravios expresados por esta, advierto que si bien las defensas en cuestión pueden resultar similares a aquellas formuladas en la instancia administrativa de descargo contra la resolución de inicio (máxime, si han sido rechazadas en esa instancia), en el caso, las opuestas mediante el recurso en tratamiento se dirigen clara y precisamente a controvertir la disposición apelada ante este Tribunal (y los fundamentos que sustentan en definitiva al ajuste practicado, la sanción aplicada y la responsabilidad solidaria extendida por intermedio de esta). Conforme lo expuesto, corresponde tener por satisfecha la señalada carga procedimental, lo que así declaro.

Sentado lo expuesto, debo expedirme en relación al pedido de nulidad del acto recurrido, por la falta de consideración de las respuestas obtenidas extemporáneamente y ausencia de motivación, que a criterio de los recurrentes resultaban determinantes para la resolución de la causa.

En primer lugar, cabe recordar que conforme al artículo 128 del Código Fiscal (T.O 2011), la procedencia de la nulidad se origina por la ausencia de los requisitos (formales y sustanciales) contemplados de forma detallada por los artículos 70 y 114. Dichas condiciones que debe presentar el acto de determinación, resultan ineludibles y esenciales para que sea considerado válido y eficaz y que cause los efectos jurídicos propios.

Ahora bien, de la lectura de la resolución impugnada -y más allá del carácter general en que ha sido planteadas las quejas-, no se observa la ausencia de los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el juez administrativo ha efectuado la valoración de los elementos que constituyen e integran la relación jurídico-tributaria, que se instituye como el presupuesto necesario para la cuantificación de la obligación discutida en estas actuaciones a cargo del contribuyente. Se ha dado justificación y explicación a la pretensión fiscal, con valoración de los elementos existentes en el expediente que fueran recabados por el Fisco, así como también, los expuestos por la firma de marras, en su condición de Agente de Recaudación. La prueba propuesta con el descargo ha sido examinada –según el criterio de la Administración plasmado a fojas 382/384vta.-.

Por otra parte, debo destacar que el Organismo Recaudador procedió a ordenar la apertura a prueba de las actuaciones a través de la Disposición SEFCS N°177/15 (fojas 339/343), detallando los medios probatorios que entendió conducentes y dando respuesta y justificación del rechazo de aquéllos que consideró que no, circunstancia que desde esta perspectiva luce suficiente para considerar que dicha decisión no puede provocar desmedro irreparable o violación de derechos, tal como arguyen los recurrentes.

Es de destacar que el Juez Administrativo posee facultades propias para examinar y dictaminar sobre la procedencia de las pruebas propuestas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, tal como contempla el artículo 384 del C.P.C.C.. Por ello, la discrepancia que postula el Agente sobre el punto no permite vislumbrar la existencia de vicios que puedan ser considerados como constitutivos del pedido de nulidad que se persigue.

En particular, el cuestionamiento en base a las respuestas obtenidas de las firmas “Puma Salto S.R.L.” y “La nueva Metropolitana S.A.T.A.C.I.” (fojas 359 y 361/372), cabe destacar que en ambos casos, esgrimen no haber tenido operaciones ni registro en el Libro IVA Compras de operaciones con la firma fiscalizada.

Con respecto a la empresa “Dalcoquio Ltda”, su situación será ponderada infra.

De este modo, no advirtiendo vulnerado el derecho de defensa, estimo que el agravio traído no puede prosperar, lo que así voto.

Ahora bien, debe examinarse el régimen de percepción en la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires, establecido en concordancia con las pautas del Código Fiscal y la Disposición Normativa Serie B 1/2004 (y sus modificatorias y complementarias), tomando en consideración la naturaleza y alcance de las obligaciones impuestas a los contribuyentes designados como agentes de recaudación.

Tal carácter es asumido por sujetos designados por la autoridad fiscal para cobrar de manera anticipada los impuestos de sus clientes o proveedores en el momento de realizar determinadas transacciones. La obligación tiene su génesis en el momento en que se concreta el hecho contemplado por la pauta legal, y en ese instante, el agente debe realizar la adición o detracción del impuesto correspondiente y luego ingresarlo en las arcas fiscales. Su función es actuar contribuyendo a la recaudación eficiente de los recursos fiscales –lo que no se encuentra debatido por las partes-.

Conforme surge de las constancias de autos (y relata el juez administrativo en el acto apelado), la firma de marras se encuentra inscripta como Agente de

Recaudación – Régimen General de Percepción desde el 3/02/2009 --ver fojas 323-- (siendo de aplicación artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004, sus modif. y complementarias), contando con un único establecimiento ubicado en la localidad de Zárate, Provincia de Buenos Aires.

Si bien la firma de marras presentó en los periodos auditados las declaraciones juradas, de las tareas de auditoría llevadas a cabo por la inspección, el Fisco verificó el incumplimiento parcial de su obligación fiscal como Agente de Percepción (Régimen General) como consecuencia de no haber percibido el tributo en operaciones comerciales celebradas con clientes con alícuotas previstas en padrón web y a su vez, en operaciones con clientes no incluidos en el referido padrón pero que el Fisco constató la entrega del bien, prestación de servicios u origen del viaje ocurrido en la Provincia de Buenos Aires (ver fojas 381).

Por su parte, de las alegaciones traídas a consideración de este Cuerpo, los impugnantes mencionan como defensa que dichos clientes ingresaron en tiempo y forma el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en cada una de las posiciones mensuales durante las cuales el Agente omitió efectuar la percepción sobre las operaciones llevadas a cabo con aquéllos. A su vez, esgrimen que el Fisco se encuentra en mejores condiciones de probar los hechos discutidos, habiendo incumplido su obligación de fiscalización (ya que en su base de datos cuenta con todos los elementos para verificar la inexistencia de deuda).

En este punto, es fundamental destacar que, para liberarse de la responsabilidad del pago de las percepciones omitidas, la carga de prueba inicial recae en el agente. Este debe demostrar que cada contribuyente directo canceló el tributo de manera oportuna, habida cuenta que siendo el recurrente un responsable solidario de esas obligaciones, el pago de la obligación llevada a cabo por aquel extingue la deuda y, por ende, lo exime de la obligación.

Cabe recordar que, por su parte, ARBA, desarrolló su criterio probatorio en el Informe Técnico N° 208/86, advirtiendo que, frente al supuesto de que la omisión provenga de un agente de percepción *“...debe tenerse presente que la percepción opera con anterioridad a la configuración del hecho imponible por parte del sujeto pasible de la percepción. En efecto, el sujeto que compra un bien para luego revenderlo, o que adquiere un insumo para utilizarlo en la fabricación de un producto que luego venderá, no está realizando estrictamente en ese momento el hecho imponible del gravamen, pues este luego se perfeccionará con la posterior venta de la cosa o prestación del servicio”*. Por ello considera necesario que - para probar que el impuesto fue ingresado por el contribuyente directo- se demuestre que *“la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los*

registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía detraer la percepción”.

Ahora bien, este Tribunal ha considerado que en el caso -agente de percepción- resulta suficiente lograr acreditar el efectivo ingreso del gravamen, en el período objeto de verificación, por parte del contribuyente no percibido – “el cliente”- para liberar de responsabilidad al agente de percepción y así evitar el enriquecimiento sin causa por parte del Fisco derivado de la duplicidad de cobro de una misma obligación a dos sujetos distintos (agente y contribuyente). A mayor abundamiento entiendo que resulta inapropiado pretender que se verifique que el cliente no “tomó” la percepción cuando ella nunca existió (no existe comprobante alguno) y es, justamente, la raíz del problema, así como acreditar la registración de la operación, siendo que ella -la compra o adquisición del servicio- no genera el hecho imponible para el “cliente” (además es extender la cuestión -conducta del agente- a la verificación de una actitud supuestamente delictiva por parte del “cliente” por el ocultamiento de la operación -no la registró contablemente-).

En ese orden de ideas, atento a los agravios esgrimidos y prueba requerida, como así también compartiendo el concepto que fundamenta la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo que la Autoridad Fiscal cuenta con la información en sus registros informáticos, a fojas 479 esta Instrucción ordenó la producción de una Medida para Mejor Proveer en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto Ley 7603/70 (arts. 15 y 20 inc. a, apartado 3), tendiente a que ARBA, acorde con los datos existentes en su Base de Datos (Host) informe a este Cuerpo si los contribuyentes detallados (por razón social y Clave Única de Identificación Tributaria) según Anexo I e identificados (a fojas 453/454 del recurso de apelación – prueba informativa) como clientes del Agente de marras por el periodo 2009, han presentado en tiempo y forma sus declaraciones juradas (DDJJ) y si han abonado las mismas.

A fojas 484/485 obra la respuesta de la misma por parte de la Representación Fiscal, en la que se individualiza la situación de los clientes involucrados en el ajuste, detallando cuáles de ellos han cumplido con la obligación de presentación de las declaraciones juradas y abonado el impuesto pertinente (en el caso de corresponder) o, en su caso, quiénes no han presentado las declaraciones juradas correspondientes a las posiciones mensuales del período fiscal 2009, ni abonado el impuesto -a pesar de tener la obligación de ello-.

Consecuentemente, y en base a la información recolectada, corresponde que se practique nueva liquidación y se detraigan del ajuste las operaciones comerciales vinculadas con los clientes (periodo 2009 - enero a diciembre) respecto de los cuales

la Autoridad Fiscal ha verificado el cumplimiento de su obligación formal y sustancial en tiempo oportuno (la presentación de DDJJ y/o pago del tributo - de corresponder).

También considero que debe detraerse del ajuste las operaciones concertadas con los clientes SERVI-TRUCK SA y BBM SERVICIOS Y TRANSPORTES LTDA., en virtud de la documentación agregada a fojas 26/39 y 40/58 del alcance 1 -que corre como fojas 338-, respectivamente, por la que se adjunta un listado con el detalle de las facturas de compra de los mismos por el periodo verificado. Asimismo, los representantes legales señalan que el Agente de marras no efectuó percepciones en relación a las facturas mencionadas y declaran haberlas registrado en el Libro IVA Compras de los meses correspondientes, habiendo declarado e ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Esta información, que fuera rechazada por el Fisco por la falta de certificación contable ante el Consejo Profesional de Ciencias Económicas de la Provincia de Buenos Aires, permite exonerar de responsabilidad al contribuyente de tratas, lo que así declaro.

Por el contrario, corresponde confirmar el reclamo de autos, respecto de las omisiones ocurridas en el marco de las operaciones vinculadas con los clientes sobre las cuales la Autoridad de Aplicación informo que no se ha presentado las declaraciones juradas ni regularizado el impuesto, así como cualquier otra que no fuera involucrada en la medida para mejor proveer.

En torno a la sanción por omisión aplicada en base al artículo 61 del Código Fiscal, es de señalar que dicha norma persigue la conducta punible de no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho recayendo en el contribuyente la prueba de ausencia del elemento subjetivo (conforme art. 61 citado), lo que no ha acontecido en estos autos.

En el presente caso, procede afirmar que el elemento objetivo descripto se encuentra configurado, en virtud de haber omitido, el agente, actuar en carácter de tal, de acuerdo a la confirmación parcial del ajuste expuesta precedentemente.

Por ello, corresponde dejar sin efecto la sanción en relación a las operaciones vinculadas cuya detracción se ordena. Por la porción restante, entiendo adecuado el porcentaje considerado en el acto, equivalente al 30% del impuesto omitido.

Resuelto lo que antecede, debo analizar por último 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, comenzando por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (conforme arts. 75

inc. 12 y 31 de la Constitución Nacional), con la normativa nacional de Sociedades Comerciales Nro. 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de 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 de 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 destaqué 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 “directorio” -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 401/428 por los Sres. Julio Fernando Gerbaudo y Rubén Antonio Schiarite, por derecho propio y en el carácter de socios de JULIO GERBAUDO Y RUBEN SCHIARITE Sociedad de Hecho, con el patrocinio letrado del Dr. Mariano G. Moya, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 2370 dictada con fecha 15 de junio del año 2015 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2º)** Ordenar a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el **Considerando III** de este Pronunciamiento. **3º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 9º del acto apelado. **4º)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar los intereses de ley, la multa por omisión y los recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

Voto Del Dr. Ángel Carlos Carballal: Llamado a votar en segundo término, advierto preliminarmente que, en virtud de los fundamentos expuestos, adhiero sustancialmente a lo resuelto por mi Colega instructor, Cr. Crespi, con excepción al tratamiento que otorga a la responsabilidad solidaria endilgada por el acto apelado.

Ello así, sobre la base del criterio que sostuve en autos “DISTRIBUCION MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro nº 4425 de la Sala III, donde expresara la importancia de destacar el fundamento estrictamente recaudatorio sobre este instituto, vinculado a quienes asumen la administración de la empresa por mandato legal y/o convencional.

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 TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA. Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado con el tipo societario con el que tratamos, en los que tales socios CONSTITUYEN la SOCIEDAD DE HECHO contribuyente. 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 a los Sres. Julio Fernando Gerbaudo y Rubén Antonio Schiarite, en su calidad de integrantes y únicos administradores de la firma.

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 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 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 rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos.

En primer lugar, por las particularidades del tipo societario involucrado (sociedad de

hecho). No tratamos aquí con un director o gerente en ejercicio de un cargo social, sino con las dos personas que CONSTITUYEN la sociedad y, por ende, la representan y administran.

En segundo lugar, a todo evento, porque 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 descargo oportunamente presentado y el recurso de apelación en tratamiento (fs. 1/23 del Alcance n° 1 que corre a fs. 338, y fs. 401/428 respectivamente) efectuado por derecho propio por los mencionados integrantes de la empresa, describiendo pormenorizadamente y en primera persona todo lo actuado por ella, tanto en el período de ajuste como durante todo el procedimiento de autos, alegando con total conocimiento de causa que no se practicaron las percepciones reclamadas (como clara decisión empresarial, ensayando distintas explicaciones y fundamentos de naturaleza jurídica, contable y de política y administración tributarias) e invocando la ausencia de perjuicio fiscal, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad que administran, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

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 a los Sres. Julio Fernando Gerbaudo y Rubén Antonio Schiarite.

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 (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 cumplirse con la manda pretoriana en la instancia procesal oportuna (artículo 92 inciso b) del CF).

Por otra parte, sí coincido con el criterio resolutivo del antecedente “Toledo” 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 contra el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 401/428 por los Sres. Julio Fernando Gerbaudo y Rubén Antonio Schiarite, por derecho propio y en el carácter de socios integrantes de “JULIO GERBAUDO Y RUBÉN SCHIARITE Sociedad de Hecho”, con el patrocinio letrado del Dr. Mariano

G. Moya, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 2370 dictada con fecha 15 de junio del año 2015 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Requerir a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el **Considerando III** de este Pronunciamiento. **3º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 9º del acto apelado a los Sres. Julio Fernando Gerbaudo y Rubén Antonio Schiarite, solo respecto del pago de las sanciones aplicadas por los artículos 6º y 8º. **4º)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar los intereses de ley, la multa por omisión y los recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.

Voto de la Dra Irma Gladys Nancufl: Quedando la cuestión planteada sometida a debate, y llamada a votar en tercer término, en virtud de los fundamentos expuestos, adhiero sustancialmente a lo resuelto por el Sr. Cr. Crespi, con excepción al tratamiento que otorga a la responsabilidad solidaria adhiriéndome a los criterios expuestos por el Dr. Carballal, dejándolo así expresado.-

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 401/428 por los Sres. Julio Fernando Gerbaudo y Rubén Antonio Schiarite, por derecho propio y en el carácter de socios integrantes de “JULIO GERBAUDO Y RUBÉN SCHIARITE Sociedad de Hecho”, con el patrocinio letrado del Dr. Mariano G. Moya, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 2370 dictada con fecha 15 de junio del año 2015 por el Departamento Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Requerir a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el **Considerando III** de este Pronunciamiento. **3º)** Dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 9º del acto apelado a los Sres. Julio Fernando Gerbaudo y Rubén Antonio Schiarite, solo respecto del pago de las sanciones aplicadas por los artículos 6º y 8º. **4º)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar los intereses de ley, la multa por omisión y los recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes por cédula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen.



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°2360-357411/11 "JULIO GERBAUDO Y RUBEN SCHIARITE"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-34999345-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° 3828 .-