



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2025-28916196-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Lunes 18 de Agosto de 2025

Referencia: “COMPLEJO PORTUARIO EUROAMERICA” - 2360-0412352/12

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0412352 del año 2012, caratulado “COMPLEJO PORTUARIO EUROAMERICA”.

Y RESULTANDO: Que a fs. 1230/1247, 1478/1504 y 1524/1531, interponen respectivamente recursos de apelación, los Sres. Ricardo Ernesto Schiavelli, por derecho propio, con el patrocinio letrado de la Dra. María Inés Corrá; el Dr. Javier Mariano Gatto Bicain, en carácter de apoderado de la firma “COMPLEJO PORTUARIO EUROAMERICA S.A.” y de los Sres. Daniel Hilario Swier y Daniel Hilario Swier (H); y, por derecho propio, los Sres. Pedro Evaldo Swier, Pedro Evaldo Swier (H), con el patrocinio del Dr. Gustavo Antonio Triemstra; todos contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4166, dictada el 18 de diciembre de 2017 por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Que mediante el acto referenciado (obstante a fs. 1175/1215) se determinaron las obligaciones fiscales de la firma COMPLEJO PORTUARIO EUROAMÉRICA S.A. (C.U.I.T. 33-62779436-9) en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Convenio Multilateral), correspondientes al período fiscal 2011, por el ejercicio de las siguientes actividades: “Servicios de manipulación de carga” (Código NAIIB 631000), “Servicios de almacenamiento y depósito” (Código NAIIB 632000), “Servicios de explotación de infraestructura, derechos de puerto” (Código NAIIB 633210); “Servicios complementarios para el transporte por agua ncp” (Código NAIIB 633299) y “Servicios de gestión y logística para el transporte de

mercaderías” (Código NAIIB 635000).

Por artículo 6° se establecen diferencias a favor del Fisco, por haber tributado en defecto, que ascienden a la suma de Pesos dos millones setenta y nueve mil noventa (\$ 2.079.090,00), con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397 - t.o. 2011 correlativos anteriores y modificatorias) calculados a la fecha del efectivo pago.

Que por artículo 7°, se aplica al contribuyente una multa equivalente al quince por ciento (15 %) del monto dejado de oblar, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y sancionada en el artículo 61 primer párrafo del citado Código.

Que bajo el artículo 9°, se establece la responsabilidad solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen omitido, la multa e intereses, de los Sres. Pedro Evaldo Swier, Daniel Hilario Swier, Marta Ibáñez, Ricardo Ernesto Schiavelli y José Antonio Vieitez Otero, todos por los respectivos períodos de mandato social, de acuerdo a lo normado por los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del Código Fiscal.

Que a fojas 1538 se elevan las actuaciones a esta instancia (artículo 121 del CF) y es adjudicada para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación, quedando radicada en la Sala III.

Que a fojas 1557, se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal (artículo 122 del CF), quien contesta los agravios en su escrito de fs. 1558/1566.

A fs. 1579 se hace saber que la Vocalía de la 8va. Nominación ha quedado definitivamente integrada con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Luis Alejandro Mennucci en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. N° 65/24). Asimismo, se provee la prueba documental ofrecida, teniéndose por agregada la acompañada. En orden al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), providencia que se encuentra consentida.

Y CONSIDERANDO: I.- Que corresponde comenzar a narrar los agravios expresados en los recursos de apelación interpuestos, debiendo señalarse que se alterará su orden en pos de una mejor exposición y se unificarán los argumentos que guarden identidad en el reclamo, en mérito al principio de economía procesal.

A) Recursos de Apelación agregados a fs. 1478/1504 y 1524/1531, presentados respectivamente por el Dr. Javier Mariano Gatto Bicain en carácter de apoderado de la firma “COMPLEJO PORTUARIO EUROAMERICA S.A.”, y de los Sres. Daniel Hilario Swier y Daniel Hilario Swier (H); y, por derecho propio, por los Sres. Pedro

Evaldo Swier, Pedro Evaldo Swier (H).

1) Plantean excepción de nulidad contra la Disposición apelada por la falta de tratamiento de las defensas interpuestas en instancia de descargo. Agregan que si bien se produjo la apertura a prueba, se tomó como insuficiente la producida para declarar acreditado el ejercicio de la única actividad (servicios de logística) declarada por la firma, llegando a un obrar arbitrario y caprichoso por parte del funcionario actuante.

2) Luego de realizar un repaso sobre los antecedentes de la causa, entienden incorrecto el reencuadre de actividades efectuado por la fiscalización actuante, redistribuyendo ingresos y aplicando alícuotas distintas a las que hubiere correspondido en cada período a la actividad de gestión y logística para el transporte de mercaderías, única que entiende aplicable al caso.

Aduce que los demás servicios prestados resultan complementarios de aquel, conforme artículo 219 del Código Fiscal.

Alegan que no se han valorado debidamente los resultados de las pericias técnica y contable producidas, así como de los oficios librados. Todas evidencias ignoradas por el juez administrativo, apartándose de la realidad económica de la firma.

Transcriben distintos elementos que conforman la definición del servicio de “logística”, citando doctrina especializada y distintos antecedentes de este Cuerpo.

Insiste en que la empresa tributa el impuesto asignando los ingresos a la actividad “Servicios de Gestión y Logística para el transporte de mercaderías” (Código de actividad 635000), describiendo los servicios prestados, tanto aquellos relacionados con la logística para el transporte de mercaderías, como los demás complementarios de aquellos.

3) Impugnan la inclusión efectuada por el Fisco, en la base imponible sujeta a impuesto, de ingresos por servicios facturados con comprobantes tipo “E”. Ello así porque la Provincia de Buenos Aires carece de competencia para gravar una operación de exportación, cuyo órgano de control debe ser estrictamente federal. Entiende que los servicios facturados a agencias marítimas excluidas de tributación, no se encuentran alcanzadas por Ingresos Brutos (artículo 186, inciso d) del Código Fiscal).

4) Solicitan se desestime la aplicación de la multa por no existir omisión de impuesto, aseverando no ocurrir en autos el elemento subjetivo necesario para la configuración del ilícito. Para el supuesto que ello no prospere, invoca error excusable de derecho originado en el obrar diligente de la firma y las particularidades

que presentan las normas reglamentarias emitidas por el INDEC y el Organismo Fiscal.

5) Impugnan la extensión de responsabilidad solidaria e ilimitada prevista en los artículos 21 inc. 2, 24 y 63 del Código Fiscal. En primer lugar por la inexistencia de diferencias adeudadas a partir del razonamiento expuesto en el recurso. Asimismo, por el juego armónico de los citados artículos, considera que el Fisco no puede reclamarle directamente la deuda al presidente y/o directores sin analizar la responsabilidad subjetiva en el caso. Al respecto, considera además que se trata de una responsabilidad subsidiaria.

Alegan la inconstitucionalidad del instituto, tal como lo aplica el Fisco, citando en respaldo de su planteo el precedente “Raso” de la Suprema Corte provincial. Extiende el mismo a los artículos 69, 113 y cctes por entenderlos violatorios al derecho de propiedad, la defensa en juicio la igualdad y la razonabilidad (arts. 14, 16, 17, 18, 28 y cctes. de la C.N.).

En la presentación de fs. 1524/1531, los Sres. Pedro Evaldo Swier y Pedro Evaldo Swier (H), reproducen de manera muy similar los argumentos expuestos contra la solidaridad que se les endilga, amén de adherir al recurso interpuesto por el apoderado de la firma.

Hacen reserva del Caso Federal.

B) Recurso de Apelación presentado por el Sr. Ricardo Ernesto Schiavelli, por derecho propio, agregado a fs. 1230/1247.

1) Previo a expresar concretamente los agravios, hace una reseña de su vinculación con la firma de autos. Explica que desde diciembre de 1996, hasta principios de 2012, trabajó en relación de dependencia en la firma “Empresa de Transportes Don Pedro SRL (CUIT 30-59579340-4), de titularidad de los Sres. Pedro Evaldo Swier y Daniel Hilario Swier, quienes a su vez ejercen las funciones de Presidente y Vicepresidente respectivamente, en la empresa de autos: “Complejo Portuario Euroamérica SA”.

Expone que su designación como Director de “Complejo Portuario” fue realizada a requerimiento de los Sres. Swier, Socios gerentes de la firma de la “Empresa de Transportes Don Pedro SRL”, a los efectos de la constitución de la sociedad. Sostiene que nunca realizó acto de administración ni de disposición alguno, ni hizo gestión alguna en su representación ante entidades administrativas (AFIP, ADUANA, SENASA etc.) y/o judiciales.

En dicha línea, agrega que nunca tuvo conocimiento alguno del contenido y

mecánica de confección de los Libros Diarios, Inventario y Balances ni de las declaraciones juradas de impuesto presentadas por Complejo Portuario.

Afirma que de las tareas descriptas precedentemente, se ocupaban los Sres. Pedro Evaldo Swier y Daniel Hilario Swier, dueños de la empresa.

Expone que el 9 de abril de 2012 renunció a su cargo de Director, por el cual nunca percibió honorario alguno. Agrega que a raíz del conflicto laboral mencionado, no tiene acceso a la documentación que le permita ejercer su defensa.

2) Que plantea la nulidad de las disposiciones en crisis, por carecer de causa o motivación debido a que intenta extender una responsabilidad por deuda ajena de manera automática, sin analizar la conducta de cada director, mediante una interpretación errónea y netamente fiscalista de la normativa vigente. Cita doctrina y jurisprudencia.

3) Que aduce falta de configuración de los elementos objetivo y subjetivo requeridos para la procedencia de la responsabilidad solidaria. Sostiene que el mero carácter de Director de una sociedad no implica por sí solo la procedencia de la misma. Reclama la aplicación de la Ley de Sociedades Comerciales.

4) En cuanto a la extensión de la responsabilidad por el pago de la multa, considera que se vulnera el principio de personalidad de la pena que rige plenamente en materia infraccional. Sostiene que el artículo 63 del Código Fiscal resulta inconstitucional, ya que atribuye responsabilidad solidaria por el pago de las multas a aquellas personas que no fueron partícipes en la comisión de las presuntas infracciones. Arguye que la carga de la prueba le incumbe al Fisco. Cita doctrina y jurisprudencia.

5) Solicita la acumulación de actuaciones. Ofrece prueba documental y pericial contable.

6) Finalmente deja planteado el Caso Federal y recursos locales previstos por el Código Procesal Civil y Comercial.

II.- Que a su turno, concordantemente con el criterio seguido para resumir los agravios esbozados por los apelantes, se procederá de igual modo en el presente acápite en relación a la contestación cursada por la Representación Fiscal, obrante a fs. 1558/1566, evitando con ello, incurrir en reiteraciones innecesarias.

En torno a la queja vinculada con la nulidad del acto determinativo por carecer de causa y motivación, considera que obran en las presentes, todos los elementos probatorios necesarios y suficientes que otorgan sustento fáctico y jurídico al ajuste

practicado. Continúa argumentando que el acto se encuentra perfectamente motivado y la determinación de las obligaciones fiscales perfectamente fundamentadas, en consecuencia no existe un perjuicio real como tampoco un menoscabo al ejercicio del derecho de defensa que supondría la falta de motivación.

Que a mayor abundamiento, indica que en el acto en crisis se ha efectuado el relato de los hechos y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado, exponiéndose las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado y las normas aplicables, explayándose el juez administrativo respecto de tal metodología a fs. 1185 vta. y ss. Cita jurisprudencia de la Suprema Corte bonaerense y de este Cuerpo.

Concluye requiriendo el rechazo de la nulidad planteada en tanto el agravio denota una discrepancia subjetiva con los fundamentos del acto, pero no se relaciona con los supuestos vicios que se alegan.

Que respecto a los agravios vinculados al reencuadre de actividades, alega que la fiscalización actuante, tal como se explica en el acto recurrido (cuyo contenido reproduce), realizó diversas tareas de auditoría sobre documentación e información recabada (descripción de la propia firma, inspección ocular sobre el establecimiento, circularizaciones a clientes).

Remite a la evaluación que sobre la prueba producida en autos hiciera la fiscalización actuante, cuyo informe sobre el particular se encuentra agregado a fs. 1147/1149.

Que asimismo, destaca el relevamiento de la facturación de la empresa, advirtiendo que la misma factura los servicios prestados en forma independiente, permitiendo el reencuadre de las distintas actividades ejercidas según el nomenclador NAIIB.-

Repasa los requisitos para considerar “complementaria” una actividad y entiende que no se cumplen en el caso en examen. Rechaza la aplicación al mismo de los precedentes de este Cuerpo traídos por los apelantes.

Que en responde al agravio concerniente sobre la errónea consideración por parte del Fisco, de los ingresos por servicios facturados en comprobantes tipo “E”, dentro de la masa imponible; en lo sustancial la Representación Fiscal se pronunció por la confirmación de la gravabilidad de tales conceptos con fundamento en la letra del artículo 160 inciso d) del Código Fiscal, (actual 186), entendiendo que los ingresos involucrados no se relacionan con los enunciados en la norma como desgravados. Que en cuanto a la sanción impuesta, habiendo concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en ambas actuaciones, subraya que se configura el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de

la multa dispuesta en el artículo 61 del Código Fiscal, para lo cual no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. Aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados. En el particular afirma que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima, limitándose a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses. En abono del rechazo a la causal exonerativa alegada, cita jurisprudencia emanada de este Cuerpo.

Que por último en cuanto a los planteos relativos a la extensión de la responsabilidad solidaria, señala que la ley sólo 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 (Conf. Art. 24 del Código Fiscal).

Que la responsabilidad en el ámbito provincial no reviste carácter subsidiario; de la propia norma resulta que los declarados responsables se colocan en la misma forma y oportunidad que rijan para los obligados directos (art. 21 Código Fiscal) razón por la cual se los trae al procedimiento a fin de que ejerzan sus derechos en tiempo oportuno, estableciendo en el mismo procedimiento determinativo la atribución de la responsabilidad. Por ello, concluye que los agravios impetrados por los apelantes en materia de responsabilidad solidaria devienen improcedentes.

Respecto a la inconstitucionalidad del instituto sobre la base del antecedente “Raso”, advierte sobre la improcedencia de tal extremo, en tanto la mayoría de los jueces de ese Tribunal no se expidieron sobre el particular. Cita diversos antecedentes jurisprudenciales.

Que ahora bien, abordando los agravios vertidos por el Sr. Schiavelli, Ricardo Ernesto, la Representación Fiscal deriva a lo ya expuesto sobre la nulidad articulada y la solidaridad endilgada.

Que más allá de lo expuesto, en contestación al agravio relativo a la solidaridad recuerda las particularidades de la misma en el Ordenamiento bonaerense. Agrega que tampoco resulta procedente la invocada aplicación de principios de la legislación de fondo -ley de Sociedades Comerciales- en materia de responsabilidad solidaria tributaria, tema de exclusiva competencia local.

Que a mayor abundamiento, destaca que no debe confundirse el marco regulatorio de la estructura y funcionamiento de la sociedad (relaciones entre los socios), cuya

competencia para legislar en la materia se encuentra atribuida de manera exclusiva a la Nación, con el instituto de la solidaridad en materia fiscal, cuestión de competencia exclusiva a la Provincia, en virtud de las facultades no delegadas a la Nación (art. 121 de la Constitución Nacional). La solidaridad en materia civil, comercial y tributaria reviste caracteres disímiles, situación que no podría ocurrir si resultara procedente la sumisión legal alegada.

Finalmente, con respecto al planteo del Caso Federal, señala que no siendo ésta la instancia válida para su articulación se lo tendrá presente para la etapa procesal oportuna y solicita se confirme la disposición recurrida en todos sus términos.

III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARLOS CARBALLAL: Que en este estadio, corresponde abordar los agravios impetrados por los apelantes de autos y resolver si la Disposición Delegada N° 4166/17 se ajusta a derecho, advirtiendo que por razones de economía y celeridad procesal, se dará tratamiento conjunto a las distintas apelaciones intentadas, unificando la respuesta a cada una de las cuestiones en tanto corresponda.

Que de manera preliminar, cabe advertir que si bien consta en autos las presentaciones efectuadas por los Sres. Daniel Hilario Swier (Hijo) y Pedro Evaldo Swier (Hijo), los mismos carecen de todo tipo legitimación e interés en la causa, al no estar alcanzados en la extensión de responsabilidad solidaria comprendida en el artículo 9° de la Disposición recurrida.

1) Aclarado lo anterior, por una cuestión metodológica, corresponde atender en primer lugar la nulidad que intenta hacer valer la parte apelante. Adelanto que los fundamentos que se otorgan al planteo en cuestión no resultan idóneos, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en el acto determinativo sancionado en autos. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo que hoy se impugna.

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-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X- 2009; C. 109.902, sent. de 27- VI-2012). Asimismo, *“...Las nulidades procesales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de*

indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto...” (S.C.B.A. Causa A 71102; Sentencia del 30/03/2016; en autos “Raimondi, Marcelo Alejandro c/ Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”).

Que el análisis del acto cuestionado, me permite concluir que no se configuran vicios que conlleven la nulidad pretendida. 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.

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 definitiva, el agravio —en este punto— no hace a la validez formal del acto (error in procedendo) sino a la justicia de la decisión (error in iudicando) y, por tanto, debe hallar reparación por vía del recurso de apelación y no por el de nulidad (Cfr. lo dispuesto en el 128 del Código Fiscal —T.O. 2011 y concordantes de años anteriores— que admite una distinción entre ambos); pues, en resumidos términos, aquél se reduce a verificar la conformidad o no del acto con el ordenamiento jurídico y, en consecuencia, decidir acerca de su mantenimiento o revocación.

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.

2) Que respecto a la controversia sustantiva principal, es de recordar que esta Instrucción ha tenido oportunidad de expresarse ante casi análogos planteos efectuados por la empresa de marras (En autos “COMPLEJO PORTUARIO EURO AMERICA S.A.”, Sentencia del 9 de octubre de 2018, Registro 2148 de la Sala I).

En tal antecedente, luego de rechazar idénticos planteos de nulidad bajo igual criterio, tuve oportunidad de expresar: “...la controversia principal, gira sin lugar a dudas en torno a la adecuación de la real actividad comercial desarrollada por la firma “Complejo Portuario Euroamérica S.A.”, al Nomenclador de Actividades NAIIB/99 y el tratamiento tributario que debe dispensarse a la misma. No deberá obviarse en este punto, que diversos motivos de ajuste no han sido objeto de agravio alguno en particular por los apelantes (reliquidación de los coeficientes de Convenio Multilateral y cómputo de pagos a cuenta en exceso). Delineado el marco sujeto a decisión, no podrá soslayarse que recientemente este Instructor ha tenido oportunidad de expedirse sobre el tratamiento fiscal a otorgar a la empresa de autos como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, mediante Pronunciamiento emanado en dos actuaciones acumuladas en las que se determinaran de oficio las obligaciones fiscales de la firma de autos para los períodos 2006, 2007, 2008 y 2009 (expediente n° 2360-0215489/2009, y su acumulado n° 2360- 0215490/2009). Así, en Sentencia del 5 de julio de 2018, Registro n° 2134 de la Sala I, se expuso sobre esta cuestión: “...Que circumscrip ta la contienda de fondo, se impone el análisis de la descripción del giro comercial de la contribuyente, la información recabada como resultado de las tareas de auditoría plasmada en sendas Actas de Comprobación R-078A, su correlato con la documentación de respaldo y su registro contable. En este íter, identificada la real actividad desarrollada por la firma, merituadas las constancias acreditadas en autos, se estará en condiciones de proceder a su encuadre en el Nomenclador de actividades NAIIB vigente al tiempo de los cargos impositivos reclamados. Que la firma tiene por objeto según Estatuto Social (fs. 153 de las actuaciones 2360-0215489/09), dedicarse por cuenta propia o de terceros O asociada a terceros, las siguientes actividades: “EXPORTACIÓN E IMPORTACION..., ACTIVIDADES DE SERVICIOS DE APOYO INTEGRAL A LA EXPORTACION E IMPORTACIÓN: Mediante la realización...de todas las actividades de apoyo integral a la importación y exportación en todas sus etapas de productos primarios y/o manufacturados, que incluye también la recepción y/o almacenamiento y/o despacho por vía terrestre, fluvial y/o marítima de los productos mencionados anteriormente...”... Que, la propia contribuyente ha descripto que su actividad consiste en “Puerto y Logística que conforman las actividades de Almacenaje y/o depósito, carga, descarga, preparado, fraccionamiento y transporte de mercaderías dentro del territorio de la República Argentina”. Asimismo manifiesta que también desarrolla “Prestación de servicios de logística a firmas locales siendo las mismas importadoras y exportadoras,

consistiendo la actividad en la recepción de mercaderías para su almacenamiento en galpones para su posterior despacho a mercado local o al exterior, así también se realiza el manipuleo y el envasado de la carga. Ocasionalmente efectúan el retiro o entrega de la mercadería en el domicilio del cliente con fletes de terceros, así también realizan carga y descarga de buques,...la mercadería puede ser recibida por medio de ferrocarril ya que el predio cuenta con un desvío ferroviario. Los bienes involucrados son productos siderúrgicos, frutas frescas, productos forestales como madera y celulosa y productos químicos a granel...que la terminal cuenta con oficinas de aduana, SENASA y Prefectura...que cuenta con una dotación mínima de maquinarias y de acuerdo al requerimiento de la actividad la misma es alquilada"...Asimismo, en nota obrante a fs. 586 del expediente 2360-0215489/09, el contribuyente define su actividad como "Logística": Almacenaje y/o depósito, carga y descarga, preparado, fraccionamiento y transporte de mercaderías"... Que los conceptos por los cuales se han emitido las facturas mencionadas precedentemente, obedecenal siguiente detalle: Almacenaje de Mercadería; Manipuleo de mercaderías (Manipuleo de carga de gancho o bodega: Incluye los conceptos de carga, -descarga, estiba, consolidado, despacho); Uso de las Instalaciones; Tasa a la carga; Servicios complementarios para el transporte por agua (Incluye todos los conceptos no incluidos en otros ítems): Servicios Logísticos (Incluye los Servicios logísticos propiamente dichos, pesaje de camiones, etiquetado, rezunchado, rearmado, tamizado, aforo y trina); Recupero de Gastos; Uso de muelle/Servicio de Amarre y desamarre /habilitación muelle horario; Alquiler de oficina/Internet/teléfono /fotocopiadora; y Venta de bienes de uso. Que de la información requerida a los clientes de la contribuyente, se observa a fs. 94 del expediente principal que la firma "Chapelco Seguridad Industrial", informa que la actividad de la contribuyente consiste en la prestación de servicios, describiéndolos como "Servicios de Seguridad Física". La empresa "Alto Paraná S.A.", informa a fs. 95 que la firma de autos efectúa la "recepción, acopio/almacenaje, despacho a clientes locales y carga de buques de ultramar para exportación, de productos forestales por ella elaborados (Pasta celulosa, MDF, madera). Asimismo, bajo el acápite II, informa "Alquiler de Oficina e Internet". Mientras tanto, la firma "Frutales S.A.", informa a fs. 123 que la firma de autos le provee los servicios de manipuleo de mercadería (Muelle-Bodega) en el puerto de la Ciudad de Campana. Que en las actuaciones acumuladas, con respecto al período 1/1/2008 al 31/10/2009, los clientes circularizados informan que la contribuyente presta "Servicios Portuarios, recepción de camión, básico a las cargas, descarga de camión en depósito, almacenaje, carga de camión volcador, flete hasta costado de buque y carga de buque", ("Trasur S.A." fs. 79), "Recepción y Almacenaje de Azúcar y la carga de buques"("Tabacal Agroindustria" fs. 88); "Servicio de frío y servicios portuarios para las exportaciones de bienes" ("Offal Exp S.A." fs. 214); "Uso de las instalaciones portuarias para la carga y descarga de

barcos y camiones de ¡productos a granel” (“Operadores Logísticos Asoc S.A.” fs. 271), “Estibaje de tubos y otros servicios relacionados” (“Tenaris Siderca” fs. 485) y “Servicio de carga y manipuleo de mercaderías con destino a la exportación (“CitruSalta S.A. fs. 574). Que analizadas todas estas descripciones, y asumiendo las dificultades que el caso plantea para adoptar una decisión definitiva, es dable concluir en primer término que la actividad de la empresa abarca la totalidad de las descripciones contenidas en el NAIIB 99 para cada uno de los códigos que asigna la Agencia de Recaudación. Quedará sin embargo definir si, bajo la realidad económica que involucra a la operatoria de la contribuyente, todas esas actividades pueden ser reunidas (sea por sus propias características, sea por su carácter de complementarias de la principal) bajo la descripción de “Servicios de Gestión y Logística para el transporte de mercaderías” (Código de actividad 635000)...”.

Como es fácil de advertir, la cuestión en debate no resulta novedosa para ninguna de las partes de autos, ni para este Cuerpo, habiéndose dado tratamiento específico en distintas oportunidades a los mismos agravios aquí analizados.

Prosiguiendo por lo expuesto en aquellas oportunidades: *“...Para resolver este debate, corresponde a mi entender advertir sobre dos principios contenidos en nuestro Código Fiscal, que guiarán la interpretación en el caso: El primero de ellos, contenido en su artículo 185 (Para la determinación del hecho imponible, se atenderá a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, con prescindencia - en caso de discrepancia de la calificación que mereciere, a los fines de su encuadramiento, en otras normas nacionales, provinciales o municipales, ajenas a la finalidad de la Ley.”). Y el segundo, contenido en el artículo 219 (“Cuando un contribuyente ejerza dos (2) o más actividades o rubros alcanzados con distinto tratamiento, deberá discriminar en sus declaraciones juradas el monto de los ingresos brutos correspondientes a cada uno de ellos. Cuando omitiera esta discriminación estará sujeto a la alícuota más elevada. Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal- incluida financiación y ajustes por! desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota que, para aquélla, contemple la Ley Impositiva.”). Que, sobre la base del primer principio esbozado, corresponde concluir que la descripción contenida en el informe técnico acompañado por la apelante y vinculado estrictamente al sector logístico, con fundamentos, principios y definiciones propias del mismo (en un marco de derecho privado y de usos y costumbres comerciales), ha de ceder ante las descripciones de actividades contenidas en el Nomenclador para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (para el caso, NAIIB 99), el que incluye dentro de la noción de Servicios de Gestión y Logística para el transporte de mercaderías, las siguientes operatorias: “La organización y coordinación del transporte en nombre del expedidor o consignatario; la recepción y aceptación de la carga -incluso su recogida y entrega local; la*

preparación de los documentos de transporte; la agrupación y el fraccionamiento de la carga; la contratación de fletes; la tramitación de las formalidades de aduana; la verificación de las facturas y el suministro de información sobre las tarifas; la contratación de espacio en buques y aeronaves; las actividades de embalaje y desembalaje de cajas y cajones relacionados con el transporte; la inspección, pesada y muestreo de la carga, etcétera; y las actividades de empaquetado relacionadas con el transporte”. Que ninguna mención contiene el nomenclador en este rubro, vinculado al estricto servicio de carga y descarga (solo recepción y aceptación de la misma). Que este Cuerpo ha tenido oportunidad de expresarse respecto a esta actividad: “...con relación a la actividad en cuestión, es dable señalar que esta Sala expuso (en autos “Matlack Román Transportes S.A.”, de fecha 14/05/09, Registro No 1662) que la logística “...es definida por la Real Academia Española como el conjunto de medios y métodos necesarios [para llevar a cabo la organización de una empresa, o de un servicio, especialmente de distribución”, agregando luego (en autos “Distribuidora Metropolitana S.A.”, de fecha 07/09/09, Registro N° 1738) que “...la Disposición Normativa Serie 'B' No 36/99 —que explica las actividades enumeradas en el NAIBB'99— expresa respecto del Código N° 6351 “Servicios de logística para el transporte de mercaderías”, que la “...logística es la organización integral por cuenta de terceros, de la circulación física de mercancías desde la salida de la fábrica hasta su venta, tanto para su participación como materia prima en otro proceso industrial como para su consumo final. Por lo tanto, la actividad logística involucra almacenamiento, stock, administración de los pedidos, transporte, etcétera”. (Sala II, en autos “Metropolitan Cargo SA”, Sentencia del 03.12.2009, registro 1808). Que de lo hasta aquí expuesto, puede advertirse que del total de operatorias que conforman la actividad de Complejo Portuario Euroamérica S.A., la logística constituye una porción, que puede resultar importante, mas no explica la totalidad de aquellas. Todo lo referido a la carga y descarga de buques, no logra contención en la descripción que el NAIB99 realiza del Código 635000, encontrándose claramente inmerso en las definiciones del Código 631000 (Servicios de manipulación de carga) que incluye: “Los servicios de carga y descarga de mercaderías y equipaje, independientemente del medio de transporte utilizado. Las actividades de estiba y desestiba. Las actividades relacionadas con las estaciones terminales de pasajeros y de carga, la manipulación y el almacenamiento de la carga y demás actividades auxiliares. Los servicios de transporte de carga fuera de los modos convencionales -por ejemplo a tracción animal-. El embalaje de cajas y cajones con fines de transporte” (El subrayado es propio). Asimismo, resulta obvio que siendo la acción central la estiba y desestiba de mercadería — Código 631000— su desarrollo conlleva necesariamente el servicio de explotación de infraestructura y derecho de puerto (Código NAIB 633210: “Los servicios ofrecidos mediante la infraestructura básica para el transporte por agua”), debiendo meritarse que los

servicios portuarios son accesorios al principal de estiba o desestiba, debiendo aplicar la alícuota correspondiente a este último (conforme ya citado artículo 219 del Código Fiscal). Que, así las cosas, corresponde confirmar el ajuste efectuado en estos actuados, en relación a las actividades definidas por el NAIIB99 como Códigos 631000 (Servicios del manipulación de carga) y 633210 (Servicios de Explotación de Infraestructura y! derechos de puerto), lo que así se declara.... (el subrayado me pertenece)

A lo expuesto se sumaron mayores fundamentos por parte de la Dra. Laura Ceniceros, quien acompañara con su voto a la Instrucción, llegando así a la mayoría necesaria. Expone esta Vocal en su voto: *“...Respecto de los fundamentos de la Autoridad de Aplicación para separar el conglomerado de acciones que desarrolla la firma, en distintas actividades contenidas en el mentado nomenclador, observo que centralmente se basa en la existencia de facturación independiente. También leo que se basaría ello en la “forma” (sic) o en la “característica del sujeto” (sic) sin que se expliciten en el acto ambos conceptos en relación al caso concreto. En consecuencia, para el Fisco se está frente a una serie de actividades independientes. Dado la diferencia alicuotaria que presentan las distintas actividades, resulta imperioso en primer lugar determinar cuál es la actividad de la quejosa. En tal sentido, tal como surge de su Estatuto su actividad está relacionada con la exportación (salida) e importación (ingreso) de productos por vía fluvial y marítima. En consecuencia la actividad de la firma consiste en la realización de todas las acciones necesarias para consumir la exportación de bienes y productos al exterior y la introducción de bienes y productos importados en el territorio. Es evidente que la acción central que realiza la empresa es la estiba y desestiba de los mismos -Cód. 631000- para lo cual se debe implementar también el servicio de explotación de infraestructura y derecho de puerto –Cód. 633210-. Estas dos facetas o actividades son a mí entender interdependientes, ya que la carga o descarga del buque que hemos calificado como la actividad principal necesaria a su vez para la exportación y/o importación, no se puede llevar a cabo sino es utilizando la infraestructura portuaria y cumpliendo con las distintas prescripciones normativas y reglamentarias. Ahora bien, a los efectos de la tributación, los servicios portuarios deben considerarse como accesorios al principal de “estiba o desestiba”, debiendo aplicarse la alícuota correspondiente a este último...La doctrina tiene dicho que “el papel principal o complementario de una actividad, es una cuestión de apreciación, sobre la base de las circunstancias de hecho en que se desenvuelve la actividad, por lo cual hay que analizar, en cada caso, la realidad económica del negocio” (“El impuesto sobre los Ingresos Brutos” Mario Enrique Althabe, 2º Edición Actualizada, La Ley, pág. 127). El autor citado advierte que el concepto “Actividad” comprende todos los actos que realizan los sujetos económicos para mejorar su condición material, los de producción de bienes y servicios y los de intercambio de aquellos*

entre las distintas unidades económicas” (ob. citada pág. 6). Sobre el punto, este Cuerpo ha declarado, verbigracia, que una actividad “accesoria” debe seguir la suerte de la principal, cuando exista vinculación directa entre ambas que haga que una sea la consecuencia de la otra, o sea cuando la una es la razón de la existencia de la otra (art. 523 CC) (Sentencias T.F.A.B.A. T 1956-221; 1957-135; entre otras). Ateniéndonos a esta doctrina podríamos afirmar sin hesitación que estamos frente a una actividad complementaria, ello partiendo de atribuir a ambos términos, complementario y accesorio, el mismo significado. No obstante, y tal como lo he dejado sentado en otros precedentes entiendo que esta definición resulta incompleta (vgr. mi Voto en “Air Liquide Argentina S.A.”, 9/05/2013). En efecto, reparo que la nota distintiva que permite reconocer a una actividad complementaria de otra que no lo es, es cuando la misma sirve, se utiliza o aporta, para optimizar el producto o la actividad principal en sí misma. Es decir cuando su realización trae aparejada una “mejora” específica y directa. Es lo que se presenta en el caso con la actividad Cód. N° 633210 en relación a la actividad Cód. N° 631000. Con respecto a las restantes actividades coincido con el Vocal Instructor, que pueden subsumirse en el Código 635000, dada la multiplicidad de tareas que comprende el mismo...”.

Prosiguiendo con el tratamiento otorgado en los mencionados precedentes, se expuso a continuación: “...A una contraria conclusión se llega respecto a los rubros “Servicios de Almacenamiento y Depósito” (Código NAIIB 632000) y “Servicios complementarios para el transporte por agua ncp” (Código NAIIB 633299), que han sido objeto de ajuste por la fiscalización, como actividades si se quiere secundarias, y cuya descripción por el Nomenclador da cuenta del carácter complementario al servicio de logística prestado por la empresa. Es claro que el uso de instalaciones, los servicios complementarios para transporte por agua, el uso de muelle, amarre y desamarre o el aprovisionamiento de oficinas con su infraestructura, redondean lo que puede definirse como la organización y coordinación del transporte. Como tal, deberán considerarse actividades complementarias de los servicios logísticos y tener, por expreso mandato del artículo 219 del Código Fiscal, el mismo tratamiento alicuotario...De hecho, jurisprudencia administrativa reciente de la Agencia de Recaudación plantea de manera detallada el análisis y conceptualización de una “actividad complementaria” en los términos del artículo 219 del Código Fiscal y el alcance que otorga esta norma al tratamiento fiscal para la misma: “... Habida cuenta de que la norma no aporta una definición de “actividad complementaria”, se torna necesario precisar el alcance de tal concepto. Al respecto, puede decirse que el carácter complementario de una actividad respecto de otra “principal”, implica que la primera encuentra su razón de existir en el ejercicio de la segunda. Es decir que deriva del desarrollo de la principal, por lo que, en otros términos, podría afirmarse que no tiene vida propia o no existiría (no se ejercería), si no existiese la actividad principal. Ello así, lo que establece el citado artículo 219 del Código Fiscal T.O.

2011, adquiere sentido cuando se visualiza que los ingresos declarados tienen o reconocen un origen en común, se suman y tributan a la alícuota fijada para la actividad principal, facilitando ello, además, la liquidación impositiva. Por el contrario, si la actividad de que se trate no cumple con tales condiciones, es porque ha sido desarrollada de manera independiente y, en tal situación, se debe seguir la regla general que ordena la desagregación de los ingresos y la aplicación de, en su caso, diferentes alícuotas, por resultar una actividad “secundaria” y no complementaria de la tipificada como principal...debe señalarse que el término “complementario” utilizado por la normativa fiscal no sólo implica la dependencia de una actividad para con otra sino, además, una integración o perfeccionamiento (en el sentido de mejora) de la actividad principal, cuando se realiza con aquella que la complementa. Así, justamente, es como lo define el Diccionario de la Real Academia Española (vigésima segunda edición): “Que sirve para completar o perfeccionar algo”. Las características expuestas se manifiestan presentes en pronunciamientos, tanto de esta Autoridad de Aplicación, como del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires...Además, en general, ambas se desarrollan con cierta simultaneidad. Es de hacer notar que el concepto tratado también encuentra recepción en definiciones del Nomenclador de Actividades para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (NAIBB-99), en el cual el contribuyente debe encuadrar su actividad a efectos de determinar, luego, la alícuota fijada en las leyes impositivas anuales. En efecto, se verifica la existencia de actividades que se encuentran subsumidas en otras a las que se les asigna el carácter de principal. Así, el nomenclador agrupa las actividades económicas conforme su origen y cuando se está en presencia de una cuya existencia sólo se justifica a partir de otra –principal-, se debe estar a esta última. Es en tales términos que se puede calificar a aquellas actividades como “complementarias”...” (Informe N° 26/2012). De manera similar se ha expedido este Cuerpo, Sala II, en autos “Aluplata SA”, Sentencia del 26 de mayo de 2011; en autos “Riva S.A.I.I.C.FA.”, Sentencia del 26 de noviembre de 2013; en autos “Transportes Ader S.A.” del 16 de junio de 2015, entre otros. En consecuencia, corresponde otorgar a los rubros complementarios, “Servicios de Almacenamiento y Depósito” (Código NAIBB 632000) y “Servicios complementarios para el transporte por agua ncp” (Código NAIBB 633299) el mismo tratamiento alicuotario que a la actividad principal “Servicios de Gestión y Logística para el transporte de mercaderías” (Código de actividad 635000), lo que así se declara...” (el subrayado me pertenece).

Que, habiendo recordado los distintos argumentos que fundaron los Pronunciamientos de este Cuerpo supra reseñados, observando que el ajuste llevado adelante en estos actuados tiene una analogía total con los antecedentes referenciados, no cabe sino reiterar la postura expuesta sobre el particular, lo que así declaro.

3) En cuanto al agravio relativo a la inclusión en la base imponible determinada de ingresos facturados mediante comprobantes tipo “E”, alegando el carácter de exportaciones de tales operaciones, debe recordarse lo expresamente dispuesto por el artículo 186 inciso d) del Código Fiscal (en su texto vigente durante el período fiscal determinado en autos): *“No constituyen actividad gravada con este impuesto: ... d) Las exportaciones, entendiéndose por tales la actividad consistente en la venta de productos, mercaderías y servicios no financieros, efectuadas al exterior por el exportador con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Lo establecido en este inciso no alcanza las actividades conexas de: transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza...”*.

Que, como ha quedado debidamente descripto en autos, los servicios que brinda la empresa apelante se encuentran entre las actividades conexas excepcionadas de la desgravación prevista por la norma referenciada.

Que este Cuerpo ha tenido oportunidad de coincidir con el criterio expuesto, sobre todo cuando tales servicios conexos son prestados por un tercero distinto al exportador, extremo que asegura no involucrar al caso, ni las previsiones del artículo 219 del Código Fiscal (extremo que solo podría evaluarse si es el propio exportador el que realiza tales actividades “conexas”), ni desmedro alguno a lo establecido por la Ley 23548 de Coparticipación Federal (Sala I en autos “Toyota Argentina SA.”, Sentencia del 28/07/2014, registro 1876 y en autos “Palmiotti”, Sentencia del 12/2/2010, registro 1305. Sala III, en autos “Bridger Conway y Asociados S.C.”, Sentencia del 09/05/2016, registro 3362).

4) Por último, en cuanto a la determinación de marras, no deberá obviarse que diversos motivos de ajuste no han sido objeto de agravio alguno en particular por los apelantes (reliquidación de los coeficientes de Convenio Multilateral y cómputo de pagos a cuenta en exceso), por lo que corresponde su ratificación, lo que así declaro.

5) Respecto de 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; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I").

Así, en determinadas circunstancias, el error o ignorancia respecto de las obligaciones impuestas por el organismo fiscal puede constituir una causal de exculpación. La Corte Suprema de justicia de la Nación ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad -que exige, como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas- rige en el campo del derecho represivo tributario (Fallos: 303:1548 y sus citas; 312:149 y su cita; 312:447 y sus citas).

En este orden, el examen de la conducta típica debe complementarse, a fin de analizar la procedencia de la punición, con lo dispuesto en el párrafo tercero de la norma (*"...no incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestre haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho...."*).

Y si bien para que proceda este eximente, dicho error debe surgir probado y, además, invocado en forma no genérica, la excusabilidad, aun cuando no es un hecho externo a la persona, es una circunstancia que surge de la confrontación de las normas en juego y/o de los criterios de jurisprudencia administrativa y judicial aplicables al caso que se analiza. Es esa valoración que puede llevar al juzgador a excusar la conducta del imputado.

En definitiva, 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), para lo cual deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo (Carlos Giuliani Fonrouge - Susana C. Navarrine, "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2009, pág. 291).

En el caso, puede apreciarse que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, el contribuyente pudo no haber tenido la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, evidenciándose esa oscuridad esencial, decisiva e inculpable, aspectos que se acreditan en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta del sujeto a quien se le atribuye la infracción (Fallos: 319:1524). Dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, considerando que la cuestión en debate no reconocía antecedentes de este Cuerpo

durante el año 2011, es posible razonar que la contribuyente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo.

Consecuentemente, corresponde dejar sin efecto la sanción aplicada, lo que así voto.

6) Sentado lo anterior, corresponde examinar lo referido al instituto de la responsabilidad solidaria, vinculado 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 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

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), 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 en autos con toda la documentación societaria aportada (Estatuto Social y actas de directorio y asamblea de fs. 85/188).

Merece agregarse 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”*.

Además, es de acentuar 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. Pedro Evaldo Swier, Daniel Hilario Swier, Marta Ibáñez, Ricardo Ernesto Schiavelli y José Antonio Vieitez Otero, en su carácter de miembros titulares del directorio societario.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por los apelantes, 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/ 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), 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”*. 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 (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 la aplicación de esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos en el que se acredita de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello no hace falta más que observar el Balance General de la empresa, agregado a fs. 189/202, cerrado al 31 de diciembre de 2011 y suscripto por el Sr. Pedro Evaldo Swier como presidente del directorio, instrumento que contiene la descripción de distintos pasivos tributarios en general (fs. 191 y 194) y del impuesto de marras en particular (fs. 196/197).

En cuanto al Sr. Daniel Hilario Swier, es quien suscribe y presenta las declaraciones juradas de la empresa para los impuestos nacionales (IVA y Ganancias), conforme constancias de fs. 229/266 y 311/316, respectivamente.

Por último, en cuanto a la particular situación del Sr. Ricardo Ernesto Schiavelli, quien refiere haber sido solo un empleado de la firma, incluido en el directorio de manera irregular, habiendo renunciado al mismo, puede observarse a fs. 267/474, que es quien suscribe y presenta, nada menos que las declaraciones juradas de la

empresa en el impuesto sobre los ingresos brutos (Convenio Multilateral).

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso de estos sujetos 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.

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 cinco 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.

7) Que finalmente, en relación a las Reservas del caso Federal, las mismas deberán tenerse presente para su planteo en la etapa procesal oportuna.

POR ELLO, VOTO: **1º)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fs. 1230/1247, 1478/1504 y 1524/1531, por los Sres. Ricardo Ernesto Schiavelli, por derecho propio, con el patrocinio letrado de la Dra. María Inés Corrá; el Dr. Javier Mariano Gatto Bicain, en carácter de apoderado de la firma “COMPLEJO PORTUARIO EUROAMERICA S.A.” y de los Sres. Daniel Hilario Swier y Daniel Hilario Swier (H); y, por derecho propio, los Sres. Pedro Evaldo Swier, Pedro Evaldo Swier (H), con el patrocinio del Dr. Gustavo Antonio Triemstra; todos contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 4166, dictada el 18 de diciembre de 2017 por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Requerir a la Agencia de Recaudación que practique nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, Punto 2) de la presente, dentro de los 30 días de recepcionadas las actuaciones. **3º)** Dejar sin efecto la multa aplicada en el acto apelado, de acuerdo a la eximente acreditada por los argumentos expuestos en el Considerando III, Punto 5), de la presente. **4º)** Ratificar la Disposición apelada en todo lo demás que ha sido materia de agravio.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, debo señalar –en primer término– que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero al rechazo de las presentaciones formuladas por los Sres. Daniel Hilario Swier (Hijo) y Pedro Evaldo Swier (Hijo) y del planteo de nulidad incoado por la parte apelante (ver **punto 1** de aquél), resueltos por el Vocal instructor; lo que así declaro.

Por su parte, en relación con la controversia vinculada al encuadre de la actividad

desarrollada por la firma contribuyente (**punto 2**, de dicho voto), debo resaltar –tal como lo ha hecho mi colega preopinante– que este Tribunal se ha expedido frente a análoga controversia vinculada a la firma contribuyente en autos “Complejo Portuario Euroamérica S.A.”, Sentencias de Sala I, del 5 de julio y 9 de agosto de 2018 (Registros N° 2134 y N° 2148), oportunidades en la que fije mi criterio al respecto, contrario al que fundamenta la determinación y ajuste practicados por el Fisco en este rubro.

Al respecto, advierto que la controversia se centra asignar el alcance concreto de la actividad que el nomenclador, vigente durante el período sujeto a fiscalización, identifica con el código 635000 “Servicios de Gestión y Logística para el Transporte de Mercaderías”; y, en tal sentido, que dicha cuestión encuentra una respuesta posible cuando uno se pregunta si la contribuyente ofrece a sus clientes realizar tales gestiones, brindando la logística necesaria para el efectivo transporte de los productos dentro del país y/o para su exportación o importación.

Y, en este sentido, concluyo a la luz de la actividad ejercida por la apelante (descripta y acreditada en las presentes actuaciones, en idéntico sentido que en los precedentes citados), que la respuesta resulta positiva, correspondiendo su encuadre dentro del referido Código de Actividad, habida cuenta que comprende los servicios que la ARBA reconoce como efectivamente prestados por aquella.

Puntualmente, en cuanto a los servicios de carga y descarga, observo que en oportunidad de definir dicho código (631000) el nomenclador expresa que: “*Se entiende por estiba a las operaciones de desplazamiento de la carga desde el muelle a las bodegas del buque y su adecuada disposición dentro de las mismas*”. Y, a continuación, aclara que: “*El transportista es quien debe estibar la carga convenientemente, preservándola y protegiendo la seguridad del buque. Abarca también la limpieza y seguridad del buque.*”

Ahora bien, si los servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías comprenden, entre otras, la organización y coordinación del transporte en nombre del expedidor, la recepción y aceptación de la carga –incluso su recogida y entrega local–, la agrupación y el fraccionamiento de la carga y las actividades de empaquetado relacionadas con el transporte, podemos colegir que toda la cadena de actividades que van desde las gestiones administrativas –autorizaciones, etc. –, transporte, recepción de los productos, depósito, etc., hasta su estiba y medidas de seguridad, están subsumidas en el código en cuestión.

En otras palabras, si existe facturación emitida por “Corporación Portuaria S.A.” en concepto de carga (estiba) y descarga de mercaderías, es porque existe un transportista relacionado con ella, lo cual forma parte de las tareas de gestión y

logística ejercidas.

En consecuencia, resulta innecesario que analice el tema en el marco de las normas tributarias que diferencian la imposición a las actividades identificadas como “complementarias” de la principal, de las “secundarias”.

Finalmente, con relación al argumento fiscal que da fundamento al ajuste practicado sobre la base de que la empresa factura los servicios prestados individualizando cada uno de ellos por separado, lo que a su entender la obligaría a tributar la alícuota legislada para cada uno de ellos –códigos 631000, 632000, 63310 y 633299–, considero que solo se trata de aportar el detalle indicativo de cuanto es el valor de cada tarea prestada que resultan subsumidos o componen el código 635000, es decir que no cambia la cuestión sustancial que refiere a la actividad que ejerce, por sí, o por terceros subcontratados.

Asimismo, y para una mejor interpretación de lo planteado por ARBA, creo oportuno advertir que cada uno de los códigos en cuestión se encuentran previstos para quienes lo ejercen de manera individual, por caso, los posibles terceros subcontratados, y que deben encuadrar su actividad en oportunidad de presentar su declaración jurada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por ello, en el punto en particular, hago lugar al agravio planteado; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, y a partir de las consideraciones expresadas por mi colega preopinante, coincido por su parte con la resolución propuesta bajo los **puntos 3** (inclusión en la base imponible determinada de ingresos facturados mediante comprobantes tipo “E”), **4** (determinación y ajuste de los coeficientes del Convenio Multilateral y reliquidación de los pagos a cuenta computables), **5** (multa por omisión y error excusable) y **7** (reserva del Caso Federal); lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes (**punto 6**), advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto

de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Destaqué 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 pronunciamiento citado concluyeron que los 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 Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 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, corresponde en este punto hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes sobre la base de los Arts. 21 y 24 del Código Fiscal; lo que así finalmente declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Rechazar *in limine* los recursos de apelación incoados por el Dr. Javier Mariano Gatto Bican, en su carácter de apoderado del Sr. Daniel Hilario Swier (H), y por el Sr. Pedro Evaldo Swier (H), por su propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Antonio Triemstra. **2)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por el Sr. Ricardo Ernesto Schiavelli, por derecho propio, con el patrocinio letrado de la Dra. María Inés Corrá; por el Dr. Javier Mariano Gatto Bican, en carácter de apoderado de la firma “COMPLEJO

PORTUARIO EUROAMERICA S.A.” y del Sr. Daniel Hilario Swier; y por el Sr. Pedro Evaldo Swier, por su propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Antonio Triemstra; todos, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4166/17, dictada por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **3)** Ordenar a la Agencia de Recaudación que practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por la contribuyente, conforme los fundamentos expuestos en el Punto 2 de la presente, dentro de los treinta (30) días de recepcionadas las actuaciones. **4)** Dejar sin efecto la multa por omisión aplicada por el Fisco sobre la base de lo dispuesto por el 1er. Párrafo del Art. 61 del Código Fiscal y, en consecuencia, la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes para su pago, de conformidad con lo dispuesto por el Art. 63 de dicho código. **5)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes para el pago del tributo reclamado a la contribuyente, sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21 y 24 del Código Fiscal. **6)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI: Que en atención a las cuestiones controvertidas que se ventilan aquí, adhiero al voto del Cr. Rodolfo D. Crespi. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: **1)** Rechazar *in limine* los recursos de apelación incoados por el Dr. Javier Mariano Gatto Bican, en su carácter de apoderado del Sr. Daniel Hilario Swier (H), y por el Sr. Pedro Evaldo Swier (H), por su propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Antonio Triemstra. **2)** Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos por el Sr. Ricardo Ernesto Schiavelli, por derecho propio, con el patrocinio letrado de la Dra. María Inés Corrá; por el Dr. Javier Mariano Gatto Bicaín, en carácter de apoderado de la firma “COMPLEJO PORTUARIO EUROAMERICA S.A.” y del Sr. Daniel Hilario Swier; y por el Sr. Pedro Evaldo Swier, por su propio derecho, con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Antonio Triemstra; todos, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4166/17, dictada por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **3)** Ordenar a la Agencia de Recaudación que practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por la contribuyente, conforme los fundamentos expuestos en el Punto 2 de la presente, dentro de los treinta (30) días de recepcionadas las actuaciones. **4)** Dejar sin efecto la multa por omisión aplicada por el Fisco sobre la base de lo dispuesto por el 1er. Párrafo del Art. 61 del Código Fiscal y, en consecuencia, la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes para su pago, de conformidad con lo dispuesto por el Art. 63 de dicho código. **5)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes para el pago del tributo reclamado a la contribuyente, sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21 y 24 del Código Fiscal. **6)** Confirmar en

lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.
Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.08.12 14:43:31 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.08.12 18:02:37 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MENNUCCI Luis Alejandro
Date: 2025.08.18 08:52:18 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Luis Mennucci
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.08.18 09:08:26 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número: PV-2025-28919227-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Lunes 18 de Agosto de 2025

Referencia: “COMPLEJO PORTUARIO EUROAMERICA” - 2360-0412352/12

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-28916196-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4958.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.08.18 09:17:03 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación