



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: expediente número 2360-474240/2017 caratulado "HAVANNA S.A.".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-474240, del año 2017, caratulado "HAVANNA S.A.".

Y RESULTANDO: Que, a fs. 953, se elevan las presentes actuaciones a este Tribunal (Conf. Art. 121 del Código Fiscal), con motivo del recurso de apelación interpuesto a fs. 1/9 del Alcance N° 4 (agregado a fs. 935) por el Dr. José María Sferco, en representación de la firma "HAVANNA S.A." y de los Sres. Carlos Alberto Giovanelli, Chrystian Gabriel Colombo, Guillermo Eduardo Stanley, Francisco Fernando De Santibañes y Delfín Federico Carballo, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 11335, dictada a fs. 899/923 por el Departamento de Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires con fecha 22 de octubre de 2019.

Mediante el citado acto administrativo, obrante a fs. 899/923, la Autoridad de Aplicación determinó las obligaciones fiscales de la firma ahora apelante (C.U.I.T. 33-69723504-9), en su calidad de agente de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Retención), durante el período enero a junio de 2014, estableciendo diferencias por haber omitido actuar parcialmente en tal carácter, que ascienden a la suma de Pesos cuarenta y tres mil ciento treinta y tres con cincuenta y cuatro centavos (\$ 43.133,54), la cual deberá abonarse junto con los intereses y recargos previstos en los artículos 96 y 59 Inc. "f" del Código Fiscal (Ley N° 10397, t.o. 2011 y modificatorias), respectivamente. A su vez, aplicó al agente una multa equivalente al treinta por ciento (30%) de dicho monto, al haber

constatado la comisión de la infracción por Omisión, prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del referido Código. Y, finalmente, declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada de los Sres. Carlos Alberto Giovanelli, Gabriel Chrystian Colombo, Guillermo Eduardo Stanley, Francisco Fernando De Santibañes y Delfín Federico Ezequiel Carballo, en los términos y con el alcance previsto en los artículos 21, Incs. 2 y 4, 24 y 63 del citado cuerpo normativo.

A fs. 956, se deja constancia de que la causa resultó adjudicada a la Vocalía de la 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Ángel C. Carballal, entendiéndose en la misma la Sala I de este Tribunal. Asimismo, se impulsa su trámite (Conf. artículo 15 del Decreto Ley N° 7.603/70).

A fs. 961, subsanadas las deficiencias formales del recurso interpuesto, se ordena su traslado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días (Conf. artículo 122 del Código Fiscal), para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones, agregándose a fs. 965/973, su respuesta.

Por último, se hace saber a las partes que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Dr. Ángel Gabriel Villegas Vocal de 2da Nominación y con la Cra. Cecilia Alejandra Oroz, Vocal a cargo de la 3ra Nominación, se tiene presente la instrumental y, no quedando cuestiones pendientes, se llama a "Autos para Sentencia" (Arts. 126 y 127 del Código Fiscal t.o. 2011), extremo que ha adquirido firmeza.

Y CONSIDERANDO: I.- Que la apelante, en su escrito recursivo, plantea los siguientes puntos de agravio.

En primer lugar, alega la nulidad del acto, afirmando que este afecta los principios de verdad material, amplitud probatoria y debido proceso; y, en consecuencia, su derecho de defensa.

En este sentido, sostiene que la ARBA cuenta con amplias facultades investigativas a fin de verificar y/o fiscalizar las obligaciones tributarias de los responsables, y que, en dicho marco, debió constatar, en forma previa a practicar la determinación de autos, la procedencia de las retenciones en cuestión y si el impuesto no había sido ingresado en tiempo y forma por los contribuyentes directos del mismo.

A su vez, considera que el Fisco desechó arbitraria e infundadamente, prueba útil y conducente producida en autos, particularizando su reclamo en torno a la información brindada por la firma "Road Seguridad SA".

Al respecto, señala que el Juez Administrativo rechazó dicha información, obtenida a partir de una medida para mejor proveer ordenada en las actuaciones, por un

rigorismo formal excesivo, vulnerando de esta manera el principio de la verdad material y su derecho de defensa.

Por lo demás, expresa que la ARBA no puede realizar averiguaciones a medias, especulando con la inversión de la carga probatoria.

En relación con el ajuste practicado, sostiene que el tributo que se reclama a la firma apelante, ha sido ingresado en tiempo y forma por los contribuyentes directos del mismo, todo lo cual, la exime de responsabilidad, al no verificarse perjuicio alguno. En este marco, solicita se produzca la prueba ofrecida en el recurso.

Seguidamente, con respecto a la multa aplicada, alega su improcedencia en atención a que la firma responsable no ha configurado los elementos, objetivo y subjetivo, propios de la infracción imputada. Agrega, que tampoco se verifica en autos lesión alguna al bien jurídico protegido mediante esta, ya que, reitera, la totalidad del impuesto reclamado al agente, fue pagado en forma directa por los contribuyentes del gravamen.

Por su parte, en lo vinculado a los intereses y recargos, expresa que resultan improcedentes, atento la inexistencia de mora culpable por parte del agente. Cita jurisprudencia.

Finalmente, con relación a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos, sostiene que la misma tiene carácter represivo y subjetivo, y que en el caso resulta improcedente por no mediar culpa en los sujetos a los cuales se le ha atribuido aquella.

A su vez, cita y analiza en aval de su postura, el fallo de la SCJBA en la causa "Raso" (Causa C. 110-369), y afirma que el Art. 21 del Código Fiscal es inconstitucional (Conf. Arts. 31 y 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), al prever una responsabilidad solidaria de carácter objetiva, en contraposición a lo dispuesto por la Ley N° 19.550.

Acompaña prueba documental, solicita a este Tribunal que libre oficios a los proveedores de la firma contribuyente (a fin de que informen si declararon y pagaron el impuesto correspondiente) y hace reserva del caso federal.

II.- Que, a su turno, la Representación Fiscal, luego de resumir los antecedentes de la causa y los agravios de la apelante, procede a su refutación, advirtiendo previamente que estos últimos reiteran los planteos incoados en la instancia de descargo, y que, en dicho marco, han sido analizados y refutados por el Juez Administrativo, demostrándose su improcedencia.

Con respecto a la nulidad planteada, indica que en los considerandos de la disposición apelada se han expresado los antecedentes de hecho y de derecho que configuran la causa del acto impugnado, y se ha analizado la prueba acompañada, producida y ofrecida, por lo que, entiende, obran en autos todos los elementos necesarios y suficientes para sustentar lo resuelto por la Autoridad de Aplicación.

Asimismo, recuerda la facultad de los jueces para decidir acerca de la pertinencia de las pruebas ofrecidas, y advierte que en modo alguno se ha infringido el debido procedimiento, ni el derecho de defensa de los administrados, ya que se han respectado todas las instancias de defensa legalmente previstas, siendo prueba de ello, la apertura a prueba decidida mediante la Disposición Delegada SEATYS N° 5137/19.

En este último sentido, deja constancia de la rectificación parcial del ajuste practicado como consecuencia de los resultados de dicha producción probatoria, y concluye que el planteo no puede prosperar.

En otro orden, frente a la afirmación de la apelante en el sentido de que el impuesto que se le reclama a la firma responsable ha sido oportunamente ingresado por los contribuyentes directos del gravamen, alega que aquella ha sido fiscalizada en su carácter de agente de recaudación y que, justamente, es quien debía cumplir con la función recaudatoria asignada por el Fisco, siendo suya la carga de probar dicha causal de eximición de responsabilidad.

Al respecto, afirma que la mera manifestación de que los contribuyentes principales han cumplido con sus obligaciones fiscales, no libera a la apelante de la carga de acreditarlo, siendo improcedente trasladarla a la Administración Tributaria, en tanto ello la obligaría a efectuar una fiscalización sobre cada cliente en particular, desvirtuándose así los fundamentos y objetivos de los regímenes de recaudación. Cita precedentes de este Tribunal.

A su vez, sobre la base de similares argumentos, desecha el planteo por el cual la apelante sostiene que el Fisco se estaría enriqueciendo ilícitamente, al cobrar dos veces el mismo impuesto.

Por su parte, en relación con la multa aplicada, señala que no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, ya que esta última, prevista en el segundo párrafo del Art. 61 del Código Fiscal, se configura por la simple verificación de la conducta considerada disvaliosa para el legislador. Cita jurisprudencia.

En otro orden, con respecto a los intereses establecidos, destaca que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de la cual se

vio privado el Estado, y que su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad, por lo que, comprobado el incumplimiento, corresponde su aplicación en función de lo dispuesto por el Art. 96 del Código Fiscal. A su vez, en lo vinculado a los recargos, alega que se aplican directamente por imperio del Art. 59 de dicho código y proceden por el incumplimiento de la obligación a su vencimiento, sin perjuicio de la multa aplicada, por ser un instituto de diferente naturaleza.

Por último, con relación a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los integrantes del órgano de administración de la firma responsable, recuerda que el instituto reconoce su fuente en la ley, y que la misma se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, en calidad de sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado. La norma fiscal, considera, presuponiendo que el obrar social se ejerce en definitiva por los órganos directivos, ha establecido la presunción legal de que la prueba del ejercicio del cargo durante los períodos ajustados, acredita la intencionalidad requerida por la figura, invirtiendo la carga probatoria en cuestión.

Asimismo, aclara que no se trata de una responsabilidad subsidiaria, ni posee beneficio de excusión, y que, por dicha razón, se trae a los responsables al procedimiento conjuntamente con el obligado principal, a fin de que puedan ejercer sus defensas en tiempo oportuno. Cita precedentes de este Cuerpo.

Por último, en virtud de lo expuesto, solicita se rechacen los agravios incoados y se confirme el acto apelado.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si, en función de los agravios incoados por la parte apelante, la Disposición Delegada SEATYS N° 11335/19, se ajusta a derecho.

1) A tal fin, de forma preliminar debo analizar los diversos planteos de nulidad interpuestos por esta última, relacionados con el procedimiento probatorio desarrollado en la instancia determinativa.

Así, cabe recordar que el artículo 128 del Código Fiscal circunscribe, en principio, el ámbito de la nulidad, y establece, en relación con dicha instancia probatoria, que: *“La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70° y 114°, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo dela Autoridad de Aplicación”* (el subrayado me pertenece).

Frente a ello, lo primero que advierto es que, en rigor, el Juez Administrativo resolvió oportunamente abrir la causa prueba, a través de la Disposición Delegada SEATYS N° 5137/19 (agregada a fs. 723/729).

Mediante la citada disposición, dicho funcionario tuvo por agregada la prueba documental acompañada al descargo (ver Art. 2 de la citada disposición) y recondujo la informativa requerida por los administrados [la cual había sido propuesta en los siguientes términos: “*En uso de las facultades de verificación y fiscalización, esa ARBA ordenará librar oficios a los proveedores (sujetos a retención) de Havanna S.A., a fin de que informen si por las operaciones realizadas con dicha compañía durante los períodos 01/2014 a 06/2014 liquidaron, pagaron y declararon el impuesto sobre los ingresos brutos (jurisdicción Provincia de Buenos Aires), en especial en la porción omitida retener en la fuente por mi representada, comunicando en su caso las sumas ingresadas...*”], ordenando el libramiento de los oficios a los proveedores de la firma responsable –aclarando que su confección y diligenciamiento quedaba a cargo del agente y los *prima facie* responsables solidarios– a fin de que informen “...a) *Detalle de retenciones practicadas por Havanna S.A. en el periodo enero a junio de 2014; b) Adjunten copias de sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo enero a junio de 2014, comprobantes de pago del saldo de impuesto y detalle de retenciones computadas en las mismas (...); c) Detalle de las operaciones realizadas con Havanna S.A. en el período 2014 (enero a junio) identificando el tipo de comprobante, numeración, fecha, el importe total, IVA, el importe neto gravado y monto retenido de ingresos brutos. d) Adjunte copia certificada del libro IVA Ventas individualizando las operaciones concertadas con Havanna S.A. en el periodo señalado, o certificación contable que indique las operaciones celebradas con el siguiente detalle, a saber: fecha, tipo y número de comprobante, importe neto gravado, importes no gravados o exentos; IVA; y el importe de retención del impuesto sobre los ingresos brutos en la que asimismo se indiquen claramente los registros exhibidos para su confección, datos de la rúbrica y en que folio de los mismos fueron registradas cada una de las mismas...*”.

Todo ello, adelanto, en sentido concordante con el criterio expuesto por la Autoridad de Aplicación mediante el Informe Técnico N° 208/06 de la ARBA, el cual detalla los extremos a acreditar, por parte del agente, a fin de liberarse de la responsabilidad solidaria en el plano impositivo.

En este contexto, no puede dejar de recordarse que, conforme el artículo 384 del Código Procesal Civil y Comercial (de aplicación supletoria, según lo dispuesto por el Art. 4 del Código Fiscal), los jueces poseen amplias facultades para decidir la pertinencia y admisibilidad de las pruebas que fueren esenciales para la resolución de la causa, así como también para ordenar la ejecución de medidas para mejor

proveer, tal como, por lo demás, se encuentra previsto en el artículo 113 del Código Fiscal.

Así, no se comprueba en este punto la existencia de anomalías o vicios que justifiquen la tacha de nulidad que persigue la apelante, ni vulneración alguna a su derecho de defensa, por lo que corresponde rechazar el planteo incoado; lo que así declaro.

A su vez, en relación con la valoración de la prueba acompañada y producida, recordando que el derecho a obtener una resolución fundada en derecho, favorable o adversa, es garantía frente a la arbitrariedad e irrazonabilidad de los poderes públicos, debo señalar que, de la lectura a los considerandos de la disposición impugnada (ver fs. 906 Vta./908), surge suficientemente expuesto el razonamiento del Juez Administrativo a la hora de meritar la documental en cuestión y el resultado de la prueba informativa ordenada en la instancia determinativa (*ut supra* detallada; ver, en relación con la respuesta brindada por la firma "Road Seguridad SA", fs. 907).

Cabe destacar al respecto, que no debe confundirse la disconformidad con los criterios asumidos y expuestos por el Juez Administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que, en rigor, debe hallar reparación por vía del recurso de apelación y no por el de nulidad (Conf. artículo 128 del Código Fiscal, que admite una distinción entre ambos).

Consecuentemente, corresponde rechazar el planteo formulado; lo que así declaro.

Por último, aún esta parcela del decisorio destinada a evaluar los planteos nulificantes incoados, considero necesario señalar que, contrariamente a lo pretendido por la recurrente, y tal como lo ha sostenido este Tribunal desde antiguo, comprobado el incumplimiento por parte del agente de recaudación, resulta carga de este último demostrar el ingreso del tributo que se le reclama, por parte de los contribuyentes directos del gravamen.

Y si bien es cierto que, en esta instancia, se ha acudido en diversas ocasiones a las cargas dinámicas de la prueba a fin de efectuar el reparto correspondiente entre el agente apelante y el Fisco, no menos cierto es que ello ha sido en los casos de agentes de percepción, en los cuales la naturaleza de los extremos a acreditar son diversos a los presentes y efectivamente constan en la base de datos de la ARBA (tal como, *in extenso*, será desarrollado seguidamente, a la hora de analizar la controversia de fondo).

En virtud de lo expuesto corresponde rechazar asimismo el planteo formulado; lo

que así declaro.

2) Establecido lo que antecede, y comenzando con el análisis de los agravios incoados contra la determinación y ajuste practicados por el Fisco, cabe recordar que *“...El agente de retención es aquel sujeto a quien la norma le atribuye el deber de practicar retenciones sobre los fondos de que dispone por deudas tributarias de terceros, cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal con la consecuente obligación de ingresar al Fisco los importes retenidos en el término y en las condiciones establecidas. Se justifica la retención en el deber de colaboración que se le impone a un sujeto distinto del contribuyente por estar interpolado en la relación jurídica tributaria, pues dicha circunstancia le permite amputar el tributo en la fuente...”* (S.C.B.A., causa I. 2321, “Itoiz, Damián y otros c/Municipalidad de Junín s/Inconstitucionalidad Ordenanza 4201”, sent. del 29-II-2012).

Tratamos entonces con una obligación sustantiva, surgida de la Ley.

Asimismo, se encuentra fuera de debate, al no haber sido objeto de agravio por la apelante, su condición de agente de retención durante el período fiscalizado (Arts. 21, Inc. 4, 94 y 202 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV, Secciones 1 y 4 de la Disposición Normativa serie “B” N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de su actuación durante el mismo; siendo obligación específica del agente actuar en los casos, forma y condiciones contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 “Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa”, Sent. del 18-V-2011).

Debe recordarse, que la obligación del agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (Osvaldo Soler “Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal”. Ed. “La Ley” Ed. 2002 Pág. 193).

En el mismo sentido, se ha destacado *“...que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias*

de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)... [CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos: "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI"]].

Por ello, a fin de eximirse de aquella responsabilidad, tal como se adelantó *supra*, es carga principal del agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. Y es allí donde gira la controversia, ya que de las pruebas producidas en autos durante el procedimiento determinativo, corresponderá indagar sobre su efectividad a fin de decidir si se dan los extremos fácticos necesarios para exonerar al agente de su responsabilidad.

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el Informe Técnico N° 208/2006 de ARBA, que en sus párrafos pertinentes señala que *"...respecto a los elementos que deberían acreditarse para demostrar que las sumas antes mencionadas fueron ingresadas al Fisco por los contribuyentes directos, podemos citar, a modo de ejemplo, y para el supuesto en que se trate de retenciones no efectuadas, que la operación vinculada al pago efectuado se encuentre documentada con factura o documento equivalente que reúna los requisitos establecidos en la resolución general 1415/03 de la AFIP y sus modificatorias; que dicha factura se encuentre registrada en el libro de IVA ventas del emisor o en sus registros contables llevados en legal forma. Asimismo deberá comprobarse que el importe de dicha operación se encuentre incluido en el monto imponible declarado para el impuesto sobre los Ingresos Brutos en el anticipo que corresponde y que se ha ingresado el pago..."*.

Sin dudas que resultaría inaceptable una arbitrariedad fiscal en la etapa probatoria. Tal obrar fiscal generaría, ignorando prueba aportada u ofrecida sin acción alguna tendiente a su confirmación, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

Sin embargo, esto no lleva a permitir desligar de responsabilidad al agente omisor por el mero hecho de constatar la presentación de declaración jurada de sus proveedores. Ello así, toda vez que en este caso (a diferencia del agente de percepción) es posible realizar un seguimiento de la venta o prestación efectuada al agente. Se realizó aquí el hecho imponible y el importe gravado ha de estar debidamente facturado y registrado en cada caso, como para generar así la posibilidad de probar la declaración y pago del impuesto por el proveedor.

En este marco, analizando la prueba informativa ofrecida por la apelante [propuesta en los siguientes términos: *"...En uso de sus facultades V.E. ordenará librar oficios a*

*los proveedores (sujetos a retención) de Havanna S.A., a fin de que informen si por las operaciones realizadas con dicha compañía durante los períodos 01/2014 a 06/2014 liquidaron, pagaron y declararon el impuesto sobre los ingresos brutos (jurisdicción Provincia de Buenos Aires), en especial en la porción omitida retener en la fuente por mi representada, comunicando en su caso las sumas ingresadas...”], cabe concluir que resulta insuficiente, dado que en el presente caso, reitero, se debe considerar otro circuito (ver, voto del suscrito *in re* “Cicccone Calcográfica SA”, Sentencia de fecha 14/6/24, Registro N° 4732).*

Por consiguiente, corresponde concluir que la prueba ofrecida en la instancia, resulta inconducente a fin de acreditar los extremos alegados por la apelante en su recurso.

Resulta importante destacar en este punto, que el propio Fisco, en respuesta al descargo presentado en la instancia determinativa por los administrados, haciendo expresa cita del Informe Técnico N° 208/06, ya había advertido expresamente, respecto de los extremos necesarios a acreditar a fin de liberar al agente de su responsabilidad por el tributo omitido de recaudar.

No obstante, en esta instancia, la apelante insiste con su ofrecimiento probatorio en los términos *ut supra* descriptos, los cuales, insisto, son inconducentes a fin de liberarla de responsabilidad.

En este sentido debe recordarse que si bien este Tribunal conforme al artículos 124 y 125 del Código Fiscal (y su Ley Orgánica N° 7603) posee amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso independientemente de lo alegado por las partes, es jurisprudencia pacífica que en materia de prueba ello no implica llegar al extremo de reemplazar o suplir a la parte remisa o descuidada en la defensa de sus derechos, en violación del principio de igualdad procesal.

Ahora bien, sin perjuicio de la conclusión a la que se arriba en relación con la prueba ofrecida en esta instancia, considero necesario analizar, en función de los planteos formulados por la apelante, la conducencia de la prueba producida en la instancia de descargo, vinculada a la firma “Road Seguridad SA”.

En este sentido, observo que, a raíz de lo dispuesto por la Disposición Delegada SEATYS N° 5137/19, de apertura a prueba en la instancia de descargo, se diligenciaron seis (6) oficios, obteniéndose únicamente las respuestas de las firmas “Road Seguridad SA” (fs. 755/758) y “Los Gallegos Martínez Navarro SA” (fs. 759/845).

Con respecto a la primera de ellas, debe señalarse que, efectivamente, resulta insuficiente para liberar al agente de su responsabilidad por el tributo no recaudado.

En efecto, la citada firma proveedora, acompañó en respuesta, una nota suscripta por su presidente, en la que se limita a informar que “...*la única operación comercial que mi mandante realizó con Havanna S.A. fue la del 07-03-2014, Factura N° 0003-00006682 por un importe total (IVA incluido) de \$ 181.500, donde no hubo retenciones de ningún tipo...*”, adjuntando únicamente copia de la pertinente declaración jurada presentada en el marco del Convenio Multilateral (jurisdicción 902 - Buenos Aires) y constancia de inscripción en AFIP, e informando que los Libros de Comercio solicitados fueron extraviados (acompaña copia del certificado policial de extravío solicitado por el contador de la empresa).

Conforme ello, no es posible considerar arbitrariedad alguna en la apreciación de la prueba producida, tal como lo sostiene la apelante.

En virtud de todo lo hasta aquí expuesto, corresponde en consecuencia, rechazar el agravio incoado y confirmar el acto apelado en este punto; lo que así declaro.

3) Establecido lo que antecede, y con respecto a la multa por Omisión aplicada al agente, habiéndose confirmado la existencia de diferencias impositivas reclamables a este.

Como se expresara, tratándose de una obligación sustantiva de fuente legal, el incumplimiento acreditado lesiona palmariamente el bien jurídico tutelado por el artículo 61 del Código Fiscal, al privar de recaudación al erario público.

Cabe destacar que la infracción en cuestión, prevista en el segundo párrafo de la norma referenciada, exige un mínimo de subjetividad para su configuración; o sea, la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. No obstante ello, cabe también advertir que corresponde a los obligados acreditar la ausencia de configuración de aquel elemento subjetivo.

En este último sentido, si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, comprobado 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 Garello c. D.G.").

Frente a ello, observo sin embargo que, en el caso, no se ha alegado –ni mucho menos acreditado– eximente alguna de responsabilidad que permita, desde plano subjetivo de análisis, liberarlo de la misma.

Consecuentemente, compartiendo la cuantía fijada por el Juez Administrativo (la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificada),

corresponde rechazar el agravio incoado; lo que así se declaro.

4) Por su parte, en relación con los agravios incoados contra la procedencia de los intereses y recargos establecidos por el Fisco, debo señalar en primer término que, contrariamente a lo sostenido por la apelante, subsisten diferencias reclamables al agente, por lo que corresponde el rechazo del planteo formulado en este sentido; lo que así declaro.

Corresponde tener presente que ante la literalidad de los artículos 59 y 96 del Código Fiscal, no acreditándose causal alguna de eximición ni alegándose precedente jurisprudencial alguno que permita apartarse de su directa aplicación, no cabe a este Cuerpo sino ratificar la debida procedencia de tales accesorios y sanciones, sobre la porción de reclamo que subsiste, luego de la ratificación del ajuste verificada en la instancia; lo que así declaro.

5) Finalmente, corresponde analizar los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada que se ha extendido a los Sres. Carlos Alberto Giovanelli, Chrystian Gabriel Colombo, Guillermo Eduardo Stanley, Francisco Fernando De Santibañes y Delfín Federico Ezequiel Carballo.

Así, frente a dicho agravios, debo recordar que he manifestado en anteriores oportunidades, que el instituto de la responsabilidad solidaria en materia fiscal, tiene un fundamento 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 los dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general.

Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresaria, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este "plus", endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se

produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación con los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia. Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA.

Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la parte apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada a fs. 171 y 176/177 (Actas de Directorio y de Asamblea). Cabe agregar 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, 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 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Carlos Alberto Giovanelli, Chrystian Gabriel Colombo, Guillermo Eduardo Stanley, Francisco Fernando De Santibañes y Delfín Federico Carballo.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que 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 “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), Sentencias del 31 de agosto de 2021], declarando –por mayoría– la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el Art. 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° 27.430), me llevan a aplicar esta nueva doctrina con respecto a los apelantes, al no existir en autos elemento alguno que acredite (en los términos considerados por aquel Tribunal) la intervención directa de los involucrados en la administración de la empresa, en materia tributaria.

A su vez, en relación con la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes en materia sancionatoria (Art. 63 del Código Fiscal), debo señalar que coincido con el criterio resolutivo del antecedente “Toledo”, 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.

Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia,

que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos:183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata S.A.", fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiéndole procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

Atento a esta naturaleza, precisamente, haré extensiva la solución propuesta a los sujetos declarados solidarios en autos; lo que así declaro.

Por último, deberá tenerse presente para la etapa procesal oportuna, la reserva de caso federal efectuada por los apelantes.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. José María Sferco, en representación de la firma "HAVANNA S.A." y de los Sres. Carlos Alberto Giovanelli, Chrystian Gabriel Colombo, Guillermo Eduardo Stanley, Francisco Fernando De Santibañes y Delfín Federico Ezequiel Carballo, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 11335/19, dictada por el Departamento de Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada que se ha extendido mediante el artículo 7º de la citada Disposición. 3º) Confirmar en lo restante el acto apelado, en cuanto ha sido materia de agravios. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.-

VOTO DEL DR. ANGEL GABRIEL VILLEGAS: Que, tal como ha quedado delineada la controversia suscitada en la presente instancia de apelación, adhiero por sus fundamentos, a lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal.

VOTO DE LA CRA. CECILIA ALEJANDRA OROZ: Debo plasmar mi opinión en tercer lugar. Así, expreso mi adhesión al criterio resolutorio y a sus fundamentos expuestos por el vocal instructor. No obstante, respecto de los basamentos brindados al momento de revocar la responsabilidad solidaria endilgada en el artículo 7º de la Disposición Delegada N.º 11335/19, me veo en la necesidad de formular las siguientes consideraciones.

Que el agravio de la parte, entre otros argumentos, expresa que la responsabilidad solidaria e ilimitada, extendida sobre la base de lo dispuesto en los artículos 21 (incisos 2 y 4), 24 y 63 del Código Fiscal vigente, ha sido endilgada en forma refleja, sin brindar fundamentos de la atribución de la conducta infraccional, cuestionando así la inexistencia del elemento subjetivo necesario.

Ahora bien, al respecto, es del caso señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha sentado precedente al abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal, en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA s/ Incidente de revisión” (C. 121.754; sentencia de fecha 30 de agosto de 2021).

En dicho precedente, el Máximo Tribunal local 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, por un lado, que el sistema previsto en el Código Fiscal opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o dolo del sujeto imputado al extender la referida responsabilidad; toda vez que, con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión; y, por otro lado, que 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 artículos 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 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional), declarando la misma inconstitucional e inaplicable en dichos términos.

Así, bajo la óptica del precedente citado, es de entenderse que la responsabilidad solidaria de los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales de personas jurídicas, no puede derivarse únicamente de su condición de tales, sino que resulta necesario que la misma se base en la conducta que hubiesen desplegado en el ejercicio de su función.

Es decir, que ya no basta para fundamentar la extensión de la responsabilidad solidaria por parte de la Autoridad de Aplicación la mera acreditación de la representación y/o administración de la firma durante los períodos involucrados; la solución debe inclinarse por una alternativa de mayor rigurosidad, que respete los principios y cláusulas constitucionales involucradas.

En esta inteligencia, es necesario que de las actuaciones y del propio acto administrativo surjan los fundamentos —en forma suficiente y adecuada— que conllevan el establecimiento de la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, así como las constancias que acrediten dichos fundamentos.

Así las cosas, a efectos de abordar el presente, es de recordar en este punto la doctrina sentada desde antaño por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, según la cual la declaración de inconstitucionalidad constituye la última ratio del orden jurídico, a la que solo cabe acudir cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución, si no es a costa de remover el obstáculo que representen normas de inferior jerarquía (Fallos: 312:2315 y sus citas, entre muchos otros).

Que, siendo esto así, resulta menester resolver el caso analizando si la Autoridad de Aplicación ha tomado los recaudos suficientes al momento de extender la responsabilidad solidaria, conforme los parámetros expuestos anteriormente según el fallo citado; es decir, que haya examinado la conducta de los imputados responsables en el ejercicio de su función.

Que, llegado este punto, ni de las actuaciones ni del acto que aquí se apela se advierte que la Autoridad de Aplicación, sin perjuicio de rechazar los planteos efectuados en la instancia de descargo —y más allá de las consideraciones que se efectúan—, haya realizado un análisis sobre la actuación concreta de los imputados y las decisiones tomadas por el órgano administrador, aduciendo solamente que “...debe concluirse que los miembros de los órganos de administración son responsables solidaria e ilimitadamente con la persona jurídica que administran, en virtud de que en cumplimiento de sus funciones fueron quienes tomaron las decisiones, contrayendo obligaciones y disponiendo de los fondos que administran”.

Que, en orden a lo expresado, corresponde destacar que la responsabilidad solidaria extendida en estos términos prescinde de un apropiado análisis sobre la actuación concreta de los señores Carlos Alberto Giovanelli, Chrystian Gabriel Colombo, Guillermo Eduardo Stanley, Francisco Fernando De Santibañes y Delfín Federico Carballo en el ejercicio de sus funciones y las decisiones tomadas por el órgano administrador, no resultando ello suficiente para tener por fundada la responsabilidad establecida.

Que, en consecuencia, considero que corresponde revocar la responsabilidad solidaria extendida en autos mediante el artículo 7° de la Disposición Delegada N.º 11335/19, lo que así se declara.

Que, en tal sentido, dejen expresado mi voto.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Dr. José María Sferco, en representación de la firma "HAVANNA S.A." y de los Sres. Carlos Alberto Giovanelli, Chrystian Gabriel Colombo, Guillermo Eduardo Stanley, Francisco Fernando De Santibañes y Delfín Federico Ezequiel Carballo, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 11335/19, dictada por el Departamento de Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada que se ha extendido mediante el artículo 7° de la citada Disposición. 3°) Confirmar en lo restante el acto apelado, en cuanto ha sido materia de agravios. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.-



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Providencia

Número:

Referencia: Expediente número 2360-474240/2017 caratulado "HAVANNA S.A.".

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2026-15093134-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2709.---