



República Argentina - Poder Ejecutivo Nacional
Año de la Grandeza Argentina

Sentencia - Tribunal Fiscal de la Nación

Número:

Referencia: SENTENCIA; EX-2024-118577560- -APN-SGAI#TFN y acumulados; “ESTILO BROKERS SRL S/ APELACIÓN”;

AUTOS Y VISTOS:

El Expediente N° **EX-2024-118577560- -APN-SGAI#TFN** caratulado: “**ESTILO BROKERS SRL S/ APELACIÓN**”; y sus acumulados **EX-2024-118584231- -APN-SGAI#TFN**, caratulado “**ESTILO BROKERS SRL S/APELACIÓN**” y Expte. N° **EX-2025-20437701- -APN -SGAI#TFN** caratulado “**GUINDANI DANIEL ALEJANDRO s/APELACIÓN**” a resolución de la Sala “B” del Tribunal Fiscal de la Nación, integrada por los Dres. Armando Magallón (Vocal Titular de la Cuarta Nominación), José Luis Pérez (Vocal Titular de la Quinta Nominación), y Pablo Porporatto (Vocal Titular de la Sexta Nominación);

El Dr. Pérez dijo:

I.- Que mediante RE-2024-118572561-APN-SGAI#TFN la recurrente apela la Resolución N° 182/2024 emitida por la División Revisión y Recursos de la Dirección La Plata con fecha 07 de octubre de 2024, notificada a la recurrente el día 08/10/2024 en virtud de la cual se determinó de oficio, en forma parcial, el Impuesto a las Ganancias por los períodos fiscales 2018, 2019 y 2021 –computados los pagos a cuenta-, con más sus intereses resarcitorios y aplica multa con fundamento en el art. 46 de la Ley 11.683 por los períodos fiscales 2019 y 2021, difiriendo el juzgamiento de la conducta fiscal del período 2018 conforme las previsiones del artículo 20 de la Ley penal tributaria.

Asimismo en RE-2024-118581900-APN-SGAI#TFN la recurrente apela la Resolución N° 183/2024 emitida por la División Revisión y Recursos de la Dirección La Plata con fecha 07 de octubre de 2024, notificada a la recurrente el día 08/10/2024 en virtud de la cual se determinó de oficio, en forma parcial, el Impuesto al Valor Agregado por los períodos fiscales 01/2018 a 06/2021 –computados los pagos a cuenta-, con más sus intereses resarcitorios y aplica multa con fundamento en el art. 46 Ley 11.683 períodos fiscales 01 a 06/2021, equivalente a tres (3) veces el tributo evadido. Dejó expresa constancia que por los períodos fiscales 01/2018 a 12/2020, se difiere el juzgamiento de la conducta fiscal conforme las previsiones del artículo ya citado.

Mediante IF-2025-20428720-APN-SGAI#TFN se apela la Resolución N° 10/2025 (DV RRLP) en virtud de la

cual se determinó de oficio la Responsabilidad Solidaria del Sr. GUINDANI DANIEL ALEJANDRO, en lo atinente al Impuesto a las Ganancias, períodos fiscales 2018, 2019 y 2021 e impuesto al valor agregado, períodos fiscales 01/2018 a 06/2021 en su carácter de responsable solidario de ESTILO BROKERS S.R.L., CUIT N° 30-71250812-0, con mas sus intereses resarcitorios y aplicó en el impuesto a las ganancias, periodos fiscales 2019 y 2021, una multa equivalente a tres (3) veces el tributo evadido. Asimismo se aplicó en el impuesto al valor agregado, períodos fiscales 01 a 06/2021, una multa equivalente a tres (3) veces el tributo evadido. Dejó expresa constancia que en el Impuesto a las Ganancias, período fiscal 2018 y en el Impuesto al valor agregado, períodos fiscales 01/2018 a 12/2020, se difiere el juzgamiento de la conducta fiscal conforme las previsiones del artículo 20 de la Ley penal tributaria.

Toda vez que los recursos señalados contienen argumentos sustancialmente similares en atención a la conexidad de los ajustes, a continuación se exponen en conjunto los mismos:

En primer lugar, manifiesta que la actora es una empresa cuya actividad principal consiste en la prestación de servicios complementarios a la actividad inmobiliaria a cambio de una retribución o por contrato. En tal sentido, a través de un contrato de franquicia firmado con REMAX ARGENTINA SRL (franquiciante), la actora (franquiciado) obtuvo la licencia de dicha firma para poder utilizar, en el marco de sus actividades, la marca REMAX y los distintivos asociados a dicha marca.

Plantea la nulidad de los actos apelados, indica que no responde a la verdad de los hechos lo expuesto por el fisco nacional en los actos administrativos apelados en el sentido de que la vista conferida no especificó de modo claro los hechos que sustentan la pretensión fiscal.

Sostiene que la Compañía celebró con los agentes (auxiliares) un contrato de agencia, en los términos de los artículos 1479 a 1502 -ambos inclusive- del Código Civil y Comercial de la Nación. Afirma que la recurrente factura mensualmente a los agentes por el uso de espacio de oficina y/o capacitación vinculada al marketing, promoción y/o publicidad de actividades complementarias a la actividad inmobiliaria.

Alega que el Organismo Recaudador no puede emitir actos sin fundamentación alguna o con argumentos contradictorios. Alega que el fisco debe explicar su ajuste para que la recurrente pueda, en esta instancia, analizar y exponer las defensas que correspondan. Y si lo explica debe ser coherente y no acudir al principio de realidad económica en términos abstractos. Señala que los actos administrativos aquí apelados, no satisfacen para nada el requisito de fundamento/causa del acto administrativo lo cual trae aparejada su nulidad absoluta e insanable ya que colocan a la recurrente en un estado de total indefensión.

Indica que causa agravio que el fisco nacional insista en prescindir de la operatoria desarrollada por la actora. Del adecuado entendimiento de la misma resulta fácil advertir la inexistencia del desdoblamiento de la facturación en que la Administración pretende fundar los ajustes.

Manifiesta que la recurrente presta servicios complementarios a la actividad inmobiliaria a corredores públicos matriculados que son responsables de las operaciones de intermediación y cierre de las operaciones, valiéndose a su vez de las herramientas a las que acceden en virtud del contrato celebrado con REMAX Argentina SRL. Es decir, no vende inmuebles que le generen la obligación de facturar.

Afirma que al momento de concretarse la operación, el honorario por la intermediación inmobiliaria es facturado exclusivamente conforme las pautas establecidas por las normas aplicables en el lugar de origen, por el corredor matriculado. De su lado, el Agente percibe una retribución por sus servicios de promoción y marketing del cliente, retribución que tiene una causa distinta al honorario facturado por el corredor matriculado, y que además

responde a su carácter independiente. Indica que la actora, por su parte, factura al corredor inmobiliario la retribución por los servicios y licencia de marca que utilizó para concretar la intermediación.

Asimismo, manifiesta que la Compañía factura mensualmente a los Agentes por el uso de espacio de oficina y/o capacitación vinculada al marketing, promoción y/o publicidad de actividades complementarias a la actividad inmobiliaria. A su vez, entre los servicios que la actora presta a los Agentes, se encuentran: (i) el derecho de utilizar distintivos de la marca “REMAX”, con sujeción a las pautas que el franquiciado determine; (ii) brindar un programa de formación en marketing y atención al cliente; (iii) otorgar el derecho de utilizar las instalaciones de la oficina de Franquiciado, en cualquier momento que el Agente desee, dentro del horario comercial habitual de funcionamiento de la misma; y (iv) otorga al Agente el derecho de suscribirse a la base de datos de la marca “REMAX” Internacional, previo pago de los importes correspondientes.

Sostiene que la actora se valió de una modalidad contractual avalada por la legislación de fondo, facturó en debida forma los conceptos a su cargo y dio intervención a un martillero matriculado, en cumplimiento del marco normativo local de la Provincia de Buenos Aires, para que facture los montos pertinentes a las ventas de inmuebles y que cumpla, tal como lo hizo y esa Administración decidió no constatar en el marco de la fiscalización realizada, las obligaciones tributarias vinculadas a estas.

Afirma que la manera en que la recurrente facturó durante los períodos fiscales del presente ajuste y el instrumento jurídico elegido por las partes (contrato de agencia) es el acorde a la realidad de los hechos, en virtud de lo cual no corresponde aplicar el principio de la realidad económica.

Explica que ha escogido la forma jurídica del “contrato de agencia” que le ofrece el derecho privado, el cual es regulado por el Código Civil y Comercial de la Nación, sin haber abusado de tal figura.

Sostiene que es el propio fisco quien válida la modalidad contractual utilizada por la recurrente y luego, llamativamente, se vale del principio de realidad económica para justificar un ajuste en un eventual desdoblamiento de facturación. En adición a lo anterior, la recurrente también cumplimentó el marco normativo que rige la modalidad de facturación por la venta de inmuebles en esa jurisdicción y que queda a cargo de martilleros de la matrícula.

Alega que debe primar como principio general, que, en primer lugar, corresponde respetar la figura escogida por las partes (en el caso de autos, resulta innegable que debe prevalecer la voluntad de las partes, que fue la de celebrar un contrato de agencia), pues sólo en forma excepcional y en la medida que se verifique que se escogió una forma jurídica inapropiada y que la misma se aparte manifiestamente de las que el derecho privado ofrezca, se podrá recién analizar la aplicabilidad -o no- del principio invocado por ese Organismo Fiscal, caso contrario su invocación, por sí misma, resulta carente de sustento legal, tornando improcedente el reclamo fiscal.

Sostiene que la postura fiscal y el ajuste pretendido no pueden prosperar, debido a que la Administración en ningún momento logró -de manera contundente- desvirtuar y torcer la instrumentación utilizada por la recurrente y los Agentes, ni tampoco podrá hacerlo, siendo que la misma responde a la verdadera intención económica de las partes. Y, como si ella fuera poco, manifiesta no objetarla.

Afirma que esa autoridad tuvo acceso a la información necesaria para determinar la presunta deuda sobre base cierta ya que pudo recolectar información de las bases de su Organismo como asimismo de lo informado y acompañado por REMAX Argentina S.R.L y por la recurrente.

Reitera que al momento de concretarse la operación, el honorario por la intermediación inmobiliaria establecida

en la Ley 10.973 es facturada exclusivamente, conforme las pautas establecidas por las normas aplicables por el corredor matriculado. De su lado, el Agente percibe del cliente una retribución por la promoción y marketing, retribución que tiene una causa distinta al honorario facturado por el corredor matriculado, y que además responde a su carácter independiente.

Alega que los agentes no reemplazan ni sustituyen -en ningún caso- la labor profesional que prestan los corredores inmobiliarios en virtud de lo cual la seguridad en las transacciones que intenta lograr este plexo normativo (ley 10.973) se encuentra satisfecha en su totalidad (espíritu de la ley).

Indica que el argumento fiscal vinculado al hecho de que la recurrente deba informar a REMAX ARGENTINA S.R.L. sobre los montos facturados tanto por el Corredor como por los Agentes, a los efectos de liquidar las comisiones que le debería abonar de ninguna manera puede prosperar.

Afirma que la pretensión de que abone esas improcedentes diferencias a favor del Fisco Nacional implicaría en los hechos, la verificación de un enriquecimiento sin causa por parte de éste al percibir dos veces los Impuestos - los abonados por los Agentes autónomos y responsables inscriptos y los reclamados a su parte- por los mismos hechos imponibles.

Manifiesta que a diferencia de lo expuesto por el fisco nacional en los actos administrativos determinativos, bajo ninguna hipótesis puede considerarse la existencia de mora culpable por su parte, que es presupuesto imprescindible para la aplicación de intereses resarcitorios.

Específicamente, con respecto al EX- N° 2025-20437701-APN- -SGAI#TFN por el cual se determina la responsabilidad solidaria de Guindani Daniel Alejandro manifiesta que la solidaridad implica la existencia de un vínculo entre dos o más personas por el cual todas ellas están igualmente obligadas al cumplimiento de determinada obligación. Es decir, la responsabilidad solidaria sitúa al responsable al lado del deudor principal a efectos de la responsabilidad en el pago de la deuda tributaria, pero nace de un supuesto de hecho distinto del que origina a la respectiva obligación tributaria.

Manifiesta que la responsabilidad solidaria que contempla el inciso a) del artículo 8 de la Ley 11.683 no puede ser impuesta por el mero hecho de haber sido presidente, director, gerente o representante de una entidad, ni derivada de la simple vinculación existente entre los responsables y el deudor del tributo.

Alega que no existen dudas de que la contraria no probó un incumplimiento que le pueda ser imputado a la recurrente a título subjetivo. Es decir, más allá de ocupar el cargo de socio gerente durante los períodos fiscales del ajuste.

Sostiene que de las manifestaciones efectuadas por la Administración con referencia a su actuación como socio gerente de ESTILO BROKERS (contribuyente principal), son insuficientes para ponderar una valoración de su conducta en el desempeño de su intervención en el marco de las actuaciones. Además, indica que su intervención en el carácter de socio gerente de la contribuyente principal está justificada por la simple razón de que se ha tomado el recaudo y la plena observancia de cumplir con las formalidades que exige la normativa vigente, a los efectos de acreditar personería en las actuaciones.

Ofrece prueba documental, pericial contable y formula reserva del caso federal, solicitando se revoquen las resoluciones apeladas, con costas.

II.- Que, mediante IF-2025-12115229-APN-DTD#JGM, IF-2025-13621494-APN-DTD#JGM e IF-2025-

53307755-APN-DTD#JGM la representación fiscal contesta los recursos.

En primer lugar, corresponde señalar que los argumentos esbozados por el Fisco Nacional resultan ser análogos en los exptes apelados. Manifiesta que el presente caso fue generado por la División Investigación, a partir de una propuesta de trabajo conjunto entre D.G.I. y D.G.S.E.S.O., respecto de análisis efectuados en el ámbito nacional, de las inmobiliarias REMAX.

Alega que la División investigación, con base en los elementos analizados, generó la orden de intervención, a fin de verificar si con origen en el mecanismo operativo impuesto por REMAX ARGENTINA, se estaba eludiendo facturar comisiones a los clientes así como el ahuecamiento o disminución de las bases imponibles de los Impuestos en crisis.

Manifiesta que la motivación de los actos administrativos consiste en la exteriorización de las razones que justifican y fundamentan la emisión de los mismos y que versan tanto en las circunstancias de hecho y de derecho -causa del acto administrativo- como en el interés público que persigue su dictado.

Manifiesta que las presentes tienen origen en la omisión de ingresos relacionados con la operatoria inmobiliaria. Ello con motivo de las comisiones facturadas por “Agentes” y “Corredor/Martillero”, cuando tales comisiones deben ser facturadas por Estilo Brokers.

Sostiene que la fiscalización actuante entendió que, en función de la cláusula 5.C. y conforme las facturas emitidas a la auditada REMAX ARGENTINA SRL, en las que se releva como concepto facturado “Regalía Variable del 6%”, el cual se corresponde con la llamada Cuota Administrativa, la misma se encuentra relacionada en forma directa y proporcional a los ingresos brutos mensuales correspondientes a la totalidad de las comisiones percibidas por la contribuyente, éstas por intermedio del actuar de/los corredores y/o agentes inmobiliarios.

Destaca que la recurrente intenta desviar la atención de la cuestión aquí planteada con el objetivo de generar confusión en lo expuesto claramente en los actos apelados al afirmar que al haberse aplicado el principio de realidad económica no se refutó el contrato de agencia que eligió la responsable para establecer la relación con los agentes inmobiliarios. Ello no es necesario, por cuanto el principio se aplicó en tanto la verdad material de la actividad desarrollada por la contribuyente que se observa en los hechos como en el contrato con la franquiciante analizados (Clausula 5.C y 5.K) son distintas a la realidad impositiva que ella declaró.

Señala que se equivoca la recurrente cuando se agravia de que el Organismo prescindió del procedimiento determinativo de deuda sobre base cierta. Por cuanto conforme las consideraciones que preceden, y habiendo el Organismo Fiscal recurrido a la aplicación del principio de realidad económica para arribar a la certeza de las operaciones realizadas por la encartada, se concluyó que la facturación emitida a los clientes/compradores de los inmuebles fue realizada por el Agente Vendedor y el Corredor interviniente, cuando debió efectuarse por la contribuyente. En ese orden, conforme la información remitida por la Franquiciante –Remax Argentina SRL- interviniente en forma directa en las operaciones comerciales de la contribuyente, se proyectó para cada período fiscal auditado los ingresos omitidos relacionados con la operatoria inmobiliaria en el ámbito de la fiscalizada.

Indica que el Fisco puede recurrir a diversos medios probatorios cuando posee indicios o evidencias serias de la inexactitud de las declaraciones y no cuente con elementos suficientes o demostrativos de la existencia y magnitud de las obligaciones; en especial, cuando los registros contables no reflejan la totalidad de las operaciones o ante su carencia o irregularidad.- De tal suerte, para formar convicción respecto de la verdadera medida de las obligaciones se requiere la concurrencia de una serie de circunstancias que, examinadas en una articulación lógica jurídica coherente, permitan afirmar que las evidencias consideradas guardan una razonable

correspondencia con los hechos verificados.

Con respecto a la aplicación de intereses resarcitorios manifiesta que no habiendo la responsable dado cumplimiento a las obligaciones a su cargo, procede la aplicación de los mismos por la mora en que incurriera.

Con respecto al expediente acumulado correspondiente a EX. N° 2025-20437701-APN-SGAI#TFN manifiesta que la responsabilidad no es objetiva -esto es, impuesta por el mero hecho de haber sido o ser director, gerente o representante de una entidad-, ni que deriva de la simple vinculación existente entre los responsables y el deudor del tributo. Por el contrario, el presupuesto legal de la responsabilidad a título personal de los directores, es el incumplimiento de sus deberes, es decir no basta que haya incumplimiento, es menester, además que éste le sea imputable.

Afirma que la responsabilidad tiene por causa el incumplimiento de los deberes tributarios impuestos a los directores, socios gerentes, administradores o representantes de la sociedad, responsabilidad que surge con posterioridad a la verificación del hecho imponible y a raíz de la conducta del responsable del impuesto; se basa en el principio jurídico de la culpa, requiriéndose para ser efectiva que el deudor principal no cumpla con la intimación de pago.

Sostiene que en el caso de autos se incorporaron elementos que sustentaron tanto el carácter de socio gerente del Sr. GUINDANI DANIEL ALEJANDRO en la sociedad ESTILO BROKERS S.R.L., verificando su participación societaria del 50%, como así también se documenta con manejo y participación continua en el destino de la sociedad.

Por todo lo expuesto, solicita que se rechacen los recursos impetrados, confirmando en todas sus partes las resoluciones recurridas, con costas.

III.- Que mediante INLEG-2025-26789401-APN-VOCV#TFN se resuelve acumular el expediente EX-2024-118584231- -APN-SGAI#TFN al que lleva el N° EX-2024-118577560- -APN-SGAI#TFN que tramita ante la Vocalía de la 5° Nominación Sala “B”. Por otra parte, mediante INLEG-2025-67512578-APN-VOCV#TFN también se resuelve acumular el expediente EX-2025-20437701- -APN-SGAI#TFN a las presentes actuaciones.

Por PV-2025-39081209-APN-VOCV#TFN se abre la causa a prueba ordenándose producir la prueba pericial contable. Asimismo, se hace lugar a lo solicitado por la recurrente en el Punto VI.1.2. y se requiere al Fisco Nacional acompañe las actuaciones administrativas originadas en la Orden de Intervención N° 1.958.657 que dio como resultado el Acta de Inspección e Infracción N° 195865730101, de fecha 30/06/2022. En IF-2025-72617265-APN-DTD#JGM la actora denuncia hecho nuevo. En IF-2025-75814198-APN-DTD#JGM el Fisco Nacional contesta traslado del hecho nuevo.

En IF-2025-88272504-APN-DTD#JGM se encuentra producida la prueba pericial contable. Posteriormente, la actora invoca jurisprudencia mediante IF-2025-112730987-APN-DTD#JGM, la cual es sustanciada a la contraparte.

En PV-2025-123215803-APN-VOCV#TFN se clausura el período probatorio y se elevan los autos a consideración de la sala “B” y mediante IF-2025-126061581-APN-VOCV#TFN se ponen los autos para alegar, habiendo alegado las partes, en IF-2025-131802032-APN-DTD#JGM e IF-2025-131900593-APN-DTD#JGM. Finalmente, se llaman los autos a sentencia.

IV.- Que el presente cargo, según surge del informe final de inspección (fs. 254 Cpo. IVA) “...*fue generado por*

División Investigación, a partir de una propuesta de trabajo conjunto entre DGI y DGSESO, respecto de análisis efectuados en el ámbito nacional, de las inmobiliarias REMAX. En el informe realizado por la División originante, se tuvieron en cuenta los antecedentes remitidos por la Dirección Regional Sur, la cual detalla la operatoria observada y relevada en operativos llevados a cabo. Se solicitó a División Fiscalización N° 4 (preventiva) la requisitoria de documental e información adicional a la rubrada con el fin de su contemplación junto con la información obrante en los sistemas de esta AFIP. División Investigación con base en los elementos analizados, generó la presente orden de intervención sugiriendo verificar si (...) se está eludiendo facturar comisiones a los clientes así como el ahucamiento o disminución de la base imponible del IVA. Ello debido a la división de la comisión a facturar que se realizaría entre el martillero y los agentes inmobiliarios. Cabe aclarar que a partir de los controles sobre la facturación emitida, se sugiere que incluso estos actores tampoco facturarían en todos los casos o en forma completa. Posteriormente a la fecha de confección del informe de la División originante, en el desarrollo de la Orden de Intervención N° 1958657 llevada a cabo por la División Fiscalización Seguridad Social de la Dirección Regional La Plata, se determinó y notificó deuda en concepto de aportes y contribuciones de la seguridad social en cabeza de la rubrada y respecto de los agentes inmobiliarios, actuación que reforzó la posible hipótesis de ajuste mencionada en el informe, basada en la omisión de ingresos con fundamento en la potencial relación laboral encubierta (no declarada) entre ESTILO BROKERS SRL y los mencionados agentes”.

De la información obtenida, surge que la contribuyente REMAX ARGENTINA SRL manifiesta (vide presentación digital de la recurrente a fs. 233 cpo. Auxiliar N°2) que: 1a. Se factura mensualmente en forma vencida, salvo alguna situación de excepción que pueda ocurrir. 1b. Se informa a través de la presente que tanto el 6% y 3% de regalía variable se aplican sobre la totalidad de conceptos vinculados a la operación inmobiliaria tanto directo como indirecto de acuerdo a lo establecido a la cláusula 5.C del contrato de franquicia. 2. Módulos: capacitaciones que a su vez son refacturados por la franquiciada a los agentes; Portales: automatización de la publicación de las propiedades a los portales inmobiliarios; Regalías sistema de gestión de cobros: sistema de gestión/plataformas según cláusula 5.Q del contrato de franquicia, Cuentas mails extras: refacturación por las cuentas de e-mail@remax.com.ar (facturados por el proveedor ESOURCE ARGENTINA SRL y refacturados).

El área auditora constató que de la muestra efectuada de los comprobantes electrónicos emitidos por la verificada no fueron facturadas comisiones por ventas y/o alquileres de inmuebles.

Por ello, se analizaron todas las facturas emitidas por la franquiciante -REMAX ARGENTINA SRL – a la fiscalizada, confeccionándose un papel de trabajo con la totalidad de las emitidas en concepto de cobro de la regalía variable del 6%, la cual integra la cuota administrativa estipulada por la cláusula 5.C del contrato de oferta de franquicia; los que se encuentran relacionados en forma directa y proporcional a los ingresos brutos mensuales correspondientes a la totalidad de las comisiones percibidas y vinculadas a los servicios prestados por la franquiciada, ya sea por intermedio de/los martillero/s y/o de los agentes inmobiliarios (fs. 225 Cpo. IVA. y fs. 40/85 Cpo. Auxiliar).

Se obtuvieron los ingresos relacionados con la operatoria inmobiliaria en el ámbito de la fiscalizada (por conversión del monto facturado) y con base en ello se proyectó la omisión en la facturación de comisiones. El monto total de las mismas, se tomó como base para proyectar los ingresos omitidos en el impuesto al valor agregado por período fiscalizado, a los cuales fue aplicado la tasa del 21% (fs. 225 Cpo. IVA.).

Cabe destacar que surge del informe de fiscalización que teniendo en cuenta la información sistémica y la documental aportada y relevada por la fiscalización, como así también los indicios bajo los cuales fue generada la presente orden de intervención, se comenzó analizando la posibilidad de efectuar una proyección de ingresos

omitidos en base al informe, y actas labradas por División Fiscalización de la Seguridad Social (Ver Fs.182 a 196) en cuanto a la notificación de los aportes y contribuciones omitidos con basamento en una relación de dependencia encubierta entre el broker (fiscalizada) y los agentes inmobiliarios, lo cual tuvo basamento en que estos últimos (agentes inmobiliarios) no revisten en realidad el carácter de contribuyentes independientes que prestan servicios a terceros, es decir los clientes que operan con inmobiliarias de la franquicia REMAX, sea para compra-venta o alquileres de propiedades. Se consultó a dicha División respecto a la base de cálculo utilizada (criterio y montos), es decir las remuneraciones tenidas en cuenta para el cálculo y determinación de los aportes y contribuciones de la seguridad social omitidos y

notificados a la rubrada. Dicha área informó que el cálculo fue efectuado en base al sueldo de Vendedor "A" del Convenio Colectivo de Empleados de Comercio (Ver mail oficial en este sentido a Fs.177). Llegado a este punto, se analizó lo establecido en el artículo 18 de la Ley de Procedimiento Fiscal en su inciso h), mediante el cual se presume, 'salvo prueba en contrario, que las remuneraciones o diferencias salariales abonadas al personal bajo relación de dependencia no declarado, más un 10% en concepto de gastos no deducibles o consumidos, representa ganancia neta omitida en el impuesto a las ganancias y ventas netas omitidas en el impuesto al valor agregado. Sin embargo, con base en lo actuado por División Fiscalización de la Seguridad Social no sería posible establecer cuales habrían sido los sueldos efectivamente abonados a los empleados no declarados, por cuanto las remuneraciones impositivas computadas para la proyección de cargas sociales no declaradas resultan ser un importe definido con base en lo establecido en el convenio colectivo de trabajo ya mencionado, por lo que dicha determinación e intimación realizada, la cual fuera recurrida por la fiscalizada, no sirve de basamento para la determinación de oficio encuadrada en la normativa de la L.P.F. detallada. Por otra parte, además las remuneraciones abonadas a los agentes relevados podrían, incluso, haber sido superiores. Es así en este punto, se desestimó la posibilidad de aplicar la presunción del inciso h), al margen patronales determinadas proyecciones de las declaraciones juradas del impuesto a las ganancias notificadas considerados gastos verá más adelante. No obstante lo descripto, se consideró aplicable el criterio sostenido en los antecedentes de la O.I., relativo a que toda la operatoria realizada bajo la franquicia en cuestión, responde al accionar directo e ineludible de la rubrada como gerenciadora, administradora, cabeza visible de la organización, incluyendo a los agentes como sus empleados bajo relación de dependencia, lo cual fue determinado por este organismo bajo la actuación realizada por División Fiscalización de la Seguridad Social. En consecuencia, se procedió a proyectar ingresos omitidos con base en las comisiones emergentes de cualquier operatoria comercial realizada bajo la órbita de la franquicia, es decir, ESTILO BROKERS SRL”.

V.- Que en primer lugar, aun cuando no hayan sido planteados como excepción, por una cuestión de lógica precedencia, corresponde que este Tribunal se pronuncie con relación a los agravios de la actora por cuanto considera que los actos administrativos vulneran el derecho de defensa y debido proceso adjetivo.

En efecto, plantea que los actos apelados adolecen de motivación toda vez que existen fundamentos contradictorios en el actuar de la Administración, no cuestionando en estas actuaciones el contrato de agencia y recurriendo en forma infundada al principio de realidad económica.

Cabe señalar, que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origina el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo además ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (ver en tal sentido “Asociación del Magisterio de Enseñanza Técnica - AMET. c/ Buenos Aires, Provincia de y otro s/ amparo”,

CSJN, 5/10/95, T. 318 , P. 1798; “Aguirres, Mirta Ramona c/ La Rioja, Provincia de y otros s/ daños y perjuicios”, CSJN, 6/02/01, T. 324 , P. 151; “Simijosky Juan c/ E.N. (E.M.G.E.) s/ personal militar y civil de las FFAA. y de Seg. Causa: 31.321/94”, C.NAC.CONT.ADM.FED.,SALA II , 9/10/96, entre otros).

Que respecto de lo estrictamente formal, las resoluciones determinativas de autos, en cuanto actos administrativos, aparecen satisfaciendo acabadamente los requisitos estatuidos por el artículo 7 de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos. Asimismo, no se observa que el organismo fiscal se haya apartado en su accionar del ordenamiento jurídico positivo.

Que en definitiva, los agravios de la actora son argumentos que hacen a su disconformidad con la forma en que resolviera el juez administrativo, circunstancia ésta que excede el marco de la nulidad planteada.

Que corresponde señalar aquí que, si bien el planteo mereció un tratamiento previo por razones de lógica precedencia, lo cierto es que no fue articulado por la actora como excepción en los términos del art. 171 de la ley ritual sino como defensa contra los actos determinativos apelados y con la finalidad de obtener la revocación del criterio fiscal (*vide* petitorio del escrito de apelación), razón por la cual no corresponde una imposición de costas autónoma. En este aspecto cabe traer a colación lo dicho por la Excma. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, *in re* “*Feroli, Jorge Oscar*” (sentencia de fecha 24/08/2007), por cuanto “...*al estar subsumidos los planteos de nulidad dentro del ámbito recursivo, y por tanto, no haber generado o dado lugar a una actividad procesal autónoma, distinta o específica de aquella que es propia de la sustanciación ordinaria de la apelación de fondo, no se justifica tampoco un tratamiento especial y distinto -en materia de costas- que aquel asignado al resolverse la cuestión sustancial...*”.

Que en el mismo sentido se ha expedido recientemente la Corte Suprema de Justicia en cuanto “*Que tampoco pueden prosperar los agravios dirigidos a que se impongan a la actora las costas por el rechazo de la nulidad planteada ante el Tribunal Fiscal; ya que con independencia de que esa defensa había sido introducida como excepción de previo y especial pronunciamiento (conf. fs. 132), lo cierto es que fue tratada y resuelta en la sentencia de fondo y —tal como lo puso de relieve el a quo— la actora la planteó "como defensa contra la determinación tributaria y encaminada a obtener la revocación de la pretensión fiscal" (conf. sentencia de cámara, considerando V, fs. 735). En tales condiciones, y si bien a ese resultado se llegó en virtud del examen y la decisión del aspecto sustancial de la controversia, cabe coincidir con el a quo en cuanto a que no corresponde una imposición de costas autónoma por la aludida incidencia*” (B-485-XLV, “Bolland y Cía. S.A.”, sentencia de fecha 21/02/2013).

VI.- Que, el objeto de la cuestión a decidir consiste, en definitiva, en dilucidar si las determinaciones efectuadas por el Fisco Nacional proyectando ingresos omitidos en cabeza de Estilo Brokers con base en las comisiones facturadas por “Agentes” y “Corredores/Martilleros”, lo que a su entender implicó un ahuecamiento de la base imponible del Impuesto al Valor Agregado y el ingreso en defecto del impuesto a las ganancias, se ajustan a derecho.

Cabe destacar que para realizar los ajustes en crisis la Administración se apoya en el principio de realidad económica previsto en el art. 2 de la Ley de Procedimiento Fiscal el que dispone que para determinar la verdadera naturaleza del hecho imponible se atenderá a los actos, situaciones y relaciones económicas que efectivamente realicen, persigan o establezcan los contribuyentes. Cuando éstos sometan esos actos, situaciones o relaciones a formas o estructuras jurídicas que no sean manifiestamente las que el derecho privado ofrezca o autorice para configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes se prescindirá en la consideración del hecho imponible real, de las formas y estructuras jurídicas inadecuadas, y se considerará la

situación económica real como encuadrada en las formas o estructuras que el derecho privado les aplicaría con independencia de las escogidas por los contribuyentes o les permitiría aplicar como las más adecuadas a la intención real de los mismos.

En ese sentido, corresponde analizar la estructura jurídica formal del negocio cuestionado en autos que se compone, por un lado, en un contrato de franquicia entre REMAX ARGENTINA (franquiciante) y ESTILO BROKERS (franquiciado) y por otro, los contratos de agencia celebrados entre ESTILO BROKERS con distintos agentes inmobiliarios. Adicionalmente, si bien no surgen de las actuaciones instrumentos escritos entre Estilo Brokers y los “corredores/martilleros” estos cumplen un rol importante en el desarrollo del negocio.

Conforme surge del estatuto Estilo Brokers tiene por objeto dedicarse por cuenta propia o de terceros o asociada a terceros, dentro del país, a la prestación de servicios vinculados o complementarios a las actividades inmobiliarias y, en particular, el servicio de soporte administrativo y de marketing necesario para el establecimiento de inmobiliarias y el desarrollo de actividades inmobiliarias, incluyendo la prestación de servicios de publicidad y propaganda, contratación y otorgamiento de licencias para el uso de marcas y logos, comercialización merchandising, organización y dictado de cursos de capacitación, celebración de contratos de franquicia y el otorgamiento de garantías.

Ahora bien, como se señaló por un lado se firmó un Contrato de Franquicia que se encuentra agregado en IF-2025-12103298-APN-DTD#JGM, donde REMAX concede franquicias para el establecimiento de oficinas que puedan utilizar los distintivos, nombre comercial, marcas y emblemas de la franquiciante. Por su parte el franquiciado busca establecer una oficina REMAX para ofrecer el uso de la misma y ciertos servicios conexos a corredores inmobiliarios habilitados para ejercer la actividad inmobiliaria, recibiendo orientación general por parte de la franquiciante con respecto al uso de los distintivos y sistema REMAX.

El contrato precisa que la franquiciante otorga a la aquí recurrente una franquicia para establecer una sola oficina REMAX en la ciudad de La Plata, para operar bajo el nombre REMAX ESTILO, dedicada a ofrecer servicios complementarios a la actividad inmobiliaria, incluyendo el derecho de uso de dicha oficina, la participación en programas de capacitación vinculados al marketing, la promoción y/o publicidad de las actividades inmobiliarias, el acceso a una red internacional de referidos así como el uso de las marcas y logos REMAX. El franquiciado se obliga a dedicarse a tiempo completo y con exclusividad a la oficina, la cual debe ser un local a la calle, con un mínimo de cien a doscientos metros cuadrados y dotada de personal administrativo necesario para la prestación de los servicios a fin de que el corredor pueda realizar las actividades inmobiliarias y equipada con muebles, un sistema de computación y central telefónica, fax, impresora y demás equipamiento de oficina. En dicha oficina, el corredor que utilice los servicios deberá ejercer únicamente actividades inmobiliarias, esto es, la venta, el ofrecimiento, el intercambio y la administración de inmuebles y la prestación de servicios de mercadeo y consultoría y demás actividades conexas que la ley permita. El franquiciado podrá utilizar y permitir al profesional asistido y los agentes, utilicen los distintivos RE/MAX sólo en conexión con los servicios inmobiliarios autorizados.

La franquiciante no tiene autoridad alguna para ejercer el control sobre el manejo del negocio del franquiciado ni del profesional asistido, incluyendo el tiempo y modo en los cuales el profesional asistido negocie y/o concrete acuerdos de derecho de venta de inmuebles, fije las tasas de comisión que cobre, el modo en que el franquiciado determine los detalles del trabajo que desempeñaran sus empleados y contratados, o las actividades diarias de dichas personas. Todas las actividades que se lleven a cabo dentro de la oficina, las determinará el franquiciado, con su propio criterio, de acuerdo al contrato y a las leyes aplicables al mercado de servicios inmobiliarios en el que operará el franquiciado.

El franquiciado será el único responsable de obtener y mantener vigentes todas las licencias, permisos y certificados que se requieran para la prestación de los servicios en la oficina y de que el profesional asistido y las personas afiliadas a la oficina cumplan con todas las leyes, ordenanzas y regulaciones pertinentes, incluyendo a aquellas relacionadas con negocios de servicios inmobiliarios, corredores y agentes; riesgos profesionales; seguros de salud, de indemnización por accidentes de trabajo; y la retención y pago de impuestos a la renta e impuestos a las ventas y servicios.

Asimismo el franquiciado debe mantener contratada y vigente, por su cuenta, cobertura de seguro para reclamos personales y corporales, fallecimiento y daños a la propiedad causados directa o indirectamente en la oficina o con motivo de la prestación de los servicios inmobiliarios objeto de la franquicia.

El franquiciado accede a la utilización del sistema propiedad de RE/MAX INTERNACIONAL para el desarrollo y explotación de oficinas inmobiliarias y la prestación de determinados servicios inmobiliarios y otros asociados a actividades inmobiliarias, entre los que se incluyen los procedimientos mediante los cuales se remunera a los vendedores de inmuebles autorizados para la gestión, como así también las técnicas para la contratación de los vendedores que generan gran volumen de operaciones con el objeto de lograr avances en su carrera profesional y aumentar al máximo sus ingresos.

Como contraprestación parcial por el otorgamiento al franquiciado de los derechos de usar y ceder el uso al profesional asistido de los distintivos y del sistema RE/MAX como por el servicio de asistencia técnica, el franquiciado se obliga a pagar a la franquiciante en forma mensual y continua: a) el 6% de los ingresos brutos mensuales de la totalidad de las comisiones percibidas por el o los profesionales a quien el franquiciado provea los servicios, incluyendo los que perciban los Agentes de la Oficina; b) un importe fijo que se incrementa en el transcurso de la franquicia iniciando en Dólares 550, 600, 650, 700 y 750, para el primer año, segundo, tercero, cuarto y quinto, respectivamente, en todos los casos más el IVA correspondiente.

Ahora bien, como se señaló más arriba Estilo Brokers a su vez firmó como “Oferente” con los denominados “Agentes” sendos contratos de agencia. Estos últimos serían empresarios que se desempeñan en la promoción de negocios de terceros, de manera independiente en los términos del art. 1479 del Código Civil y Comercial de la Nación. El oferente ofrece servicios complementarios a quienes intervienen en el mercado inmobiliario, incluyendo la utilización de la marca RE/MAX, ofreciéndole al Agente la posibilidad de promocionar, en forma independiente, la realización de negocios inmobiliarios a ser concluidos por los Corredores Públicos que a su vez requieran y contraten los servicios de la oferente, de manera estable, continuada e independiente, sin que medie relación laboral o societaria alguna. El agente no puede llevar a cabo actos reservados con exclusividad al Corredor matriculado, ni representará ni actuará como mandatario del Corredor.

Por su parte, el oferente le otorga al agente el derecho de utilizar los distintivos RE/MAX y el sistema, le brinda un programa de formación, cuyo pago es asumido por el agente, le otorga el derecho de usar -no en forma exclusiva- la oficina, del sistema informático y de las líneas telefónicas. El agente de proveer al oferente de toda información y/o documentación requerida por éste respecto de la promoción de negocios inmobiliarios objeto del acuerdo, y en garantía el agente entrega al oferente el importe equivalente a un fee mensual, en concepto de depósito en garantía.

Las partes acuerdan que el agente recibirá exclusivamente como remuneración las retribuciones que se acuerden puntualmente con el oferente para cada operación inmobiliaria cerrada por el Corredor responsable de la oficina, las que se acordarán caso por caso conforme acuerden las partes. A partir del sexto mes de entrada en vigencia del acuerdo el agente abonará al oferente, por los servicios que le preste, un Fee Mensual, fijo e independiente del

tiempo e intensidad del uso de los servicios, equivalente a U\$S 65, más IVA. También asume el pago de gastos y/o conceptos que no estén incluidos dentro del fee mensual. Y por la suscripción a la base de datos mundial de RE/MAX, el agente abonará un arancel anual equivalente a la suma de U\$S 210 más IVA.

Por su parte, como se advirtió, de las actuaciones no se evidencia contrato que relacione a Estilo Brokers y los corredores/martilleros.

VII.- Que descripta la estructura jurídica planteada por la recurrente, para resolver la cuestión de fondo, corresponde analizar si la misma se corresponde con la situación económica subyacente.

Recordemos que respecto del principio de realidad económica la Corte Suprema ha sostenido que en la determinación del hecho imponible se debe atender a la sustancia y no a las formas jurídicas de los actos involucrados, o sea que los artificios usados por los contribuyentes no deben prevalecer sobre la realidad que encubren (Fallos: 271:359, entre otros); que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos: 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos: 307:118).

Ello teniendo en miras que a efectos de desbaratar la estructura jurídica la misma debe resultar “manifiestamente inadecuada” sino implicaría una violación a la seguridad jurídica de los contribuyentes. Para definir si la estructura negocial resulta manifiestamente inadecuada deberá determinarse si hay una justificación económica o de negocios fuera del beneficio fiscal. En otras palabras si hay una lógica comercial, o el negocio podría haberse realizado de manera mucho más simple y directa.

De la oferta de Franquicia de Remax Argentina con Estilo Brokers obrante en IF-2025-12103298-APN-DTD#JGM se desprende de la cláusula 5.C relativo a la cuota administrativa que como contraprestación parcial por el otorgamiento al Franquiciado de los derechos de usar y ceder el uso al profesional asistido de los Distintivos y Sistema REMAX y por el servicio de asistencia técnica para la correcta utilización e implementación del Sistema, el Franquiciado se obliga a pagar a Remax Argentina una cuota administrativa en forma mensual y continua. La cuota administrativa incluirá las siguientes sumas: i) el seis por ciento (6%) de los ingresos brutos mensuales correspondientes a la totalidad de las comisiones percibidas por el o los profesionales a quien el Franquiciado provea los Servicios, incluyendo los importes que perciban los agentes de oficina (...).

El Fisco Nacional entendió que, en función de la citada cláusula 5.C. y conforme las facturas emitidas a la auditada REMAX ARGENTINA SRL, en las que se releva como concepto facturado “Regalía Variable del 6%”, el cual se corresponde con la llamada Cuota Administrativa, la misma se encuentra relacionada en forma directa y proporcional a los ingresos brutos mensuales correspondientes a la totalidad de las comisiones percibidas por la contribuyente, éstas por intermedio del actuar de/los corredores y/o agentes inmobiliarios.

Ahora bien, en el caso particular, resulta determinante distinguir la situación fáctica en relación a los ingresos derivados de los agentes inmobiliarios y los de los corredores/martilleros.

En primer lugar, corresponde tratar el ajuste relacionado a los ingresos incluidos provenientes de las facturas emitidas por los martilleros. Al respecto, cabe destacar que en lo relativo a la actividad inmobiliaria conforme la normativa de la provincia de Buenos Aires los corredores y martilleros tienen una incumbencia profesional ineludible.

En efecto, la Ley 10.973 regula el ejercicio de la profesión de Martillero y Corredor Público en el territorio de la Provincia de Buenos Aires. El sentido de dicha norma y en concreto su art. **50° dispone que:** *“El ejercicio de las profesiones de Martillero y Corredor Público comprende las siguientes actividades: a) Martillero Público: efectuar ventas en remates públicos de cualquier clase de bienes muebles, inmuebles, semovientes y derechos, marcas, patentes y en general, todo bien cuya venta no esté prohibida por la Ley o encomendadas a otras profesiones específicas, que se efectúe en el territorio de la Provincia, sean éstas por orden judicial, oficial o particular. b) Corredor: realizar todos los actos propios del corretaje y la intermediación, poniendo en relación a las partes para la conclusión del contrato proyectado por su comitente. El objeto de su intervención puede ser la permuta, locación, compraventa de inmuebles, muebles, mercaderías, semovientes, rodados, fondos de comercio, marcas, patentes, créditos, letras, papeles de negocio, título y acciones coticen o no en bolsa sin incurrir en los supuestos contemplados en la Ley 17.811, y en general toda clase de derecho de tráfico lícito”*.

En otras palabras, cuando se desarrollen las operaciones inmobiliarias descriptas por cuenta de terceros se requiere la intervención de dichos profesionales con la particular incumbencia profesional y responsabilidades que describe la norma citada.

Nada acredita el Fisco Nacional respecto de la relación entre los martilleros intervinientes y la aquí recurrente principal. Tampoco sustenta los actos apelados cuestionando las operaciones celebradas o poniendo en duda la intervención o facturación de los mismos, siendo que esta última se ve corroborada con la prueba pericial de la que surge que los martilleros como responsables inscriptos facturaron sus ingresos.

Asimismo, tampoco surge de la labor desarrollada por la División de la seguridad social que fuera sustento de ésta, cuestionamientos respecto de la intervención de los corredores/martilleros sino en la subordinación de los agentes inmobiliarios con Estilo Brokers.

Ello así, se advierte que la intervención ineludible de estos profesionales que en el proceder de su actividad facturan por los servicios prestados no podrían considerarse ingresos que debió facturar Estilo Brokers.

Es por ello que en este aspecto corresponde revocar parcialmente las resoluciones apeladas, con costas.

VIII.- Por otro lado, la situación es diametralmente distinta respecto de la relación de Estilo Brokers y los agentes inmobiliarios y su intervención en las operaciones inmobiliarias bajo análisis.

Corresponde señalar que de los contratos de Agencia agregados en las actuaciones administrativas obrante en IF-2025-12105870-APN-DTD#JGM los mismos dan cuenta en la cláusula 3.1 relativa a las retribuciones que las partes acuerdan que el Agente recibirá, exclusivamente como remuneración las retribuciones que se acuerden puntualmente con el Oferente para cada operación inmobiliaria cerrada por el Corredor responsable de la oficina. Dichas retribuciones se acordarán caso por caso conforme acuerden las partes.

Por otra parte establece que el agente sólo tendrá derecho a percibir una retribución en caso que las operaciones inmobiliarias sean efectivamente concluidas y siempre que el cliente hubiere abonado al Corredor los honorarios acordados en cada caso.

Del desarrollo de los contratos de agencia y de la fiscalización llevada a cabo por la Dirección de Seguridad Social acompañada en las presentes actuaciones se evidencia que los agentes inmobiliarios no gozaban de autonomía en la celebraciones de las operaciones y fundamentalmente en la definición de sus comisiones.

Cabe destacar que conforme las disposiciones del derecho privado el art. 1479 del CCCN define *“hay contrato de*

agencia cuando una parte, denominada agente, se obliga a promover negocios por cuenta de otra denominada preponente o empresario, de manera estable, continuada e independiente, sin que medie relación laboral alguna, mediante una retribución.

El agente es un intermediario independiente, no asume el riesgo de las operaciones ni representa al preponente”.

Por su parte, el art. 1483 señala son obligaciones del agente: a) velar por los intereses del empresario y actuar de buena fe en el ejercicio de sus actividades; b) ocuparse con la diligencia de un buen hombre de negocios de la promoción y, en su caso, de la conclusión de los actos u operaciones que le encomendaron; c) cumplir su cometido de conformidad con las instrucciones recibidas del empresario y transmitir a éste toda la información de la que disponga relativa a su gestión;

d) informar al empresario, sin retraso, de todos los negocios tratados o concluidos y, en particular, lo relativo a la solvencia de los terceros con los que se proponen o se concluyen operaciones;

e) recibir en nombre del empresario las reclamaciones de terceros sobre defectos o vicios de calidad o cantidad de los bienes vendidos o de los servicios prestados como consecuencia de las operaciones promovidas, aunque él no las haya concluido, y transmitírselas de inmediato;

f) asentar en su contabilidad en forma independiente los actos u operaciones relativos a cada empresario por cuya cuenta actúe.

Asimismo, el art. 1484 señala son obligaciones del empresario:

a) actuar de buena, fe, y hacer todo aquello que le incumbe, teniendo en cuenta las circunstancias del caso, para permitir al agente el ejercicio normal de su actividad;

b) poner a disposición del agente con suficiente antelación y en la cantidad apropiada, muestras, catálogos, tarifas y demás elementos de que se disponga y sean necesarios para el desarrollo de las actividades del agente; **c) pagar la remuneración pactada;** d) comunicar al agente, dentro del plazo de uso o, en su defecto, dentro de los quince días hábiles de su conocimiento, la aceptación o rechazo de la propuesta que le haya sido transmitida; e) comunicar al agente, dentro del plazo de uso o, en su defecto, dentro de los quince días hábiles de la recepción de la orden, la ejecución parcial o la falta de ejecución del negocio propuesto.

En cuanto a la remuneración el art. 1486 dispone “*Si no hay un pacto expreso, la remuneración del agente es una comisión variable según el volumen o el valor de los actos o contratos promovidos y, en su caso, concluidos por el agente, conforme con los usos y prácticas del lugar de actuación del agente*”. Para su base de cálculo el art. 1487 señala “*Cualquiera sea la forma de la retribución pactada, el agente tiene derecho a percibirla por las operaciones concluidas con su intervención, durante la vigencia del contrato de agencia y siempre que el precio sea cobrado por el empresario*”.

En el caso particular, del análisis del contrato de Estilo Brokers se observa que no se ajusta realmente a las normas del Código Civil y Comercial de la Nación (C.C.y C.N.) que rigen la agencia.

En resumen los informes de investigación revelan que los agentes, que a menudo son monotributistas, emiten factura directamente a los clientes (terceros) por "Servicios prestados" o "Servicios comerciales". El hecho de que los agentes emitan facturas directamente al cliente (tercero) por la prestación de servicios inmobiliarios choca con la estructura de agencia, ya que el Agente asume, frente al cliente, la calidad de prestador principal del servicio y de titular del cobro, lo cual es incompatible con su rol contractual de simple promotor que trabaja "por cuenta de otra" (el empresario/corredor).

Si el Agente factura al cliente y cobra ese dinero, el pago de la retribución no se realiza desde el Corredor/Oferente (el empresario) al Agente, sino que el Agente obtiene el dinero directamente y luego (según otras cláusulas del contrato que prevén gastos y cuotas) le debe pagar al Oferente.

La recurrente ha ofrecido un informe pericial, el cual fue producido en autos de donde sólo se solicitó el análisis de las operaciones con algunos agentes, no de todos, pero de ellos se advierte que a excepción de uno de ellos, todos eran monotributistas. Además, todos se encontraban inscriptos ante la Administración en otro tipo de actividades, no la inmobiliaria.

En definitiva el Fisco Nacional utiliza esta práctica de facturación directa como evidencia para desvirtuar la calificación de "Agente Independiente" y sugieren la existencia de una relación diferente ya que se constató que los agentes inmobiliarios emiten factura directamente a los clientes. Asimismo, se destaca la falta de independencia en la determinación de la comisión en cada uno de los casos.

En el contexto de la normativa civil, la figura del agente es aquella que opera a cuenta del empresario y se presume que es el empresario quien cobra los precios para luego liquidar la comisión. El cobro directo por el agente al cliente, invirtiendo el flujo financiero, implica una figura jurídica distinta a la agencia mercantil independiente.

Al respecto cabe señalar que la Corte Suprema ha sostenido que en la determinación del hecho imponible se debe atender a la sustancia y no a las formas jurídicas de los actos involucrados, o sea que los artificios usados por los contribuyentes no deben prevalecer sobre la realidad que encubren (Fallos: 271:359, entre otros); que la interpretación judicial debe establecer la versión técnicamente elaborada de la norma aplicable al caso por medio de una hermenéutica sistemática razonable y discreta que responda a su espíritu para lograr soluciones justas y adecuadas al reconocimiento de los derechos (Fallos: 263:453), debiendo prevalecer la razón del derecho por sobre el ritualismo jurídico formal, sustitutiva de la sustancia que define la justicia, sea ésta favorable al Fisco o al contribuyente (Fallos: 307:118).

En el caso particular, Estilo Brokers S.R.L. opera como franquiciado de RE/MAX bajo el nombre RE/MAX ESTILO, dedicándose al negocio inmobiliario y a la prestación de servicios complementarios y el uso del sistema RE/MAX a los Agentes, en palabras de la propia recurrente la actividad que lleva a cabo implica la realización de actividades complementarias a la que llevan a cabo los corredores/martilleros, que como se dijo son los únicos habilitados para desarrollar la actividad inmobiliaria -a quienes les factura publicidad/marketing-, y para ello recurre a los denominados agentes inmobiliarios bajo la figura de un contrato de agencia, según el cual estos agentes le deben facturar directamente a los clientes de las operaciones inmobiliarias una retribución precisamente por servicios de promoción y marketing, pero según la cláusula 3.1 esas retribuciones son acordadas con el Oferente por cada operación. En definitiva se advierte que Estilo Brokers es el titular y operador corporativo de un negocio inmobiliario y el mecanismo instrumentado implica un ahucamiento de la base imponible de los tributos en crisis, configurándose un manifiesto uso abusivo de las formas jurídicas al que alude el artículo 2 de la ley procedimental, en relación a los montos facturados por los agentes inmobiliarios y que -conforme a la normativa civil invocada le hubiera correspondido facturar a los clientes a la aquí recurrente y luego ésta liquidar a los agentes la comisión que les correspondía. Ello así, correspondía declarar tales ingresos a la aquí recurrente, lo cual lleva a confirmar el ajuste fiscal. A mayor abundamiento, cabe valorar la jurisprudencia invocada por la parte actora, que acompaña pronunciamientos del fuero de la seguridad y penal. Por un lado, adjunta pronunciamientos de la Cámara Federal de la Seguridad Social respecto de otros contribuyentes que concluyen *“nuestro Máximo Tribunal de Justicia ha expresado que cuando se formulan cargos por la omisión de aportes de quienes la autoridad de control considera dependientes, la prueba producida debe ser suficientemente asertiva y convincente en cuanto a la existencia de una relación de trabajo dependiente (CSJN “Eugui de Santana c/D.G.I. s/Impugnación de deuda” sent. del 18/11/1999, Fallos: 322:2880, entre otros). Ahora bien, teniendo presente que la relación que vincula a las personas físicas involucradas con la apelante ha sido la de un contrato de agencia, previo a resolver, entiendo que el organismo debió interrogar minuciosamente a los sujetos*

que aparecen como agentes a fin de verificar si existió o no una utilización fraudulenta y/o abusiva del contrato de agencia, enmascarando una relación de trabajo bajo la figura jurídica de un negocio de base civil". Así, devuelve las actuaciones al organismo actuante a fin de que, utilizando sus facultades oficiosas, cite a declarar a las personas indicadas como agentes inmobiliarios en los contratos de franquicia acompañados y, tras confrontar sus dichos con los instrumentos ofrecidos, y todo aquel otro elemento probatorio que la parte interesada pudiera acompañar en defensa de sus derechos, dicte nueva resolución fundada. Es decir, no sólo analizan las cuestiones desde el punto de vista de la seguridad social sino que además no resultan contundentes toda vez que solicita mayor amplitud probatoria y un nuevo pronunciamiento de la Administración.

Por otro lado, acompaña una sentencia penal de otro contribuyente CITY BELL BROKERS S.R.L., e introduce en su alegato manifestaciones respecto de una sentencia penal recaída en la causa "ESTILO BROKERS S.R.L. (CUIT 30-71250812-0) Y OTROS s/ INFRACCION LEY 27.430" (Expte. N° 44.162/2023) en trámite ante el Juzgado Criminal y Correccional Federal de La Plata N° 1 -en línea con la acompañada respecto del contribuyente CITY BELL BROKERS S.R.L.- que no ha sido ofrecida como prueba en autos ni siquiera ha sido la sentencia referida incorporada por la parte al expediente. No obstante ello, a tenor de las manifestaciones que la recurrente efectúa al respecto, se advierte que se trataría de un pronunciamiento penal en el marco de una denuncia por presunta evasión de Aportes y Contribuciones de la Seguridad Social (períodos 1/2020 a 5/2021), supuesto distinto al aquí en discusión, esto es la obligación determinada en cabeza de la recurrente en IVA y Ganancias. Ello así, el hecho imponible al que se haría referencia en la citada sentencia penal difiere del aquí en discusión, donde el ajuste determinado por el Ente fiscal se sustenta en la supuesta omisión de declarar rentas gravadas a través del ahuecamiento de la base imponible con base en el desdoblamiento de la facturación por servicios inmobiliarios.

Más aún, el suscripto con sustento en los precedentes "Almeida" y "Eurnekian" ha señalado en distintos pronunciamientos que si bien no resulta jurídicamente posible que este Tribunal se aparte de los hechos probados y acreditados en la causa penal, en pos de evitar un eventual "escándalo jurídico", resulta impensable pretender que el Tribunal Fiscal de la Nación acate pasivamente lo decidido en sede penal respecto de la valoración jurídica atinente al acaecimiento del hecho imponible o a aspectos que hacen a la determinación impositiva del gravamen; en el caso, ni si quiera se trataría del mismo hecho imponible discutido en autos por lo que corresponde desechar los planteos de la parte en este aspecto.

Por lo expuesto, corresponde confirmar parcialmente las resoluciones apeladas, con el alcance aquí señalado, con costas.

IX.- Que por su parte, en relación a los intereses resarcitorios determinados respecto de los ajustes confirmados cabe su confirmación ya que cabe recordar que los mismos constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias (cfr. CSJN, Citibank NA c/ DGI, 01/06/2000).

X.- Que resta tratar si las multas aplicadas en autos, en lo que respecta a los ajustes confirmados con sustento en el artículo 46 se ajusta a derecho.

Que, con relación a la sanción por defraudación debe dejarse sentado que cuando se pretende aplicar las multas previstas en el artículo 46 de la ley de rito, ello exige del Ente Recaudador acreditar no sólo la conducta omisiva del gravamen, sino, también, el proceder engañoso o malicioso mediante hechos externos y concretos.

Que no puede negarse que la pretensión penal fiscal deriva de atribuir actos fraudulentos, claramente

determinados y fundados en las resoluciones, todo lo cual llevó a considerar que el comportamiento observado por la encartada ha asumido el carácter de fraudulento. En esta inteligencia, se aprecia plenamente en autos una maniobra o ardid deliberado tendiente a detraer materia imponible, circunstancia que surge manifiesta de la conducta asumida por la contribuyente, desplegando una trama que sólo ha tenido por objeto inducir a engaño al Organismo Recaudador, reduciendo intencionalmente la carga tributaria.

Que en virtud de lo expuesto, corresponde confirmar las multas aplicadas al contribuyente de autos por el ajuste confirmado, con costas.

XI.- Que, en atención al modo en que se resuelve, por los ajustes revocados al contribuyente principal corresponde en principio revocar parcialmente -en lo relativo a esos períodos y conceptos- las determinaciones del responsable solidario, con costas.

Respecto de los períodos y conceptos que fueron confirmados, corresponde analizar la extensión de responsabilidad.

Ello así, el artículo 8° de la Ley 11.683 (t.o. 1998 y sus modif.) establece que: "responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los primeros 5 (cinco) incisos del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no cumplen la intimación administrativa de pago para regularizar su situación fiscal dentro del plazo fijado por el segundo párrafo del artículo 17...".

En este orden de ideas, cabe recordar lo establecido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho en el caso "Bozzano, Raúl José (TF 33.056-I) c/ DGI" de fecha 11/02/2014 que: *"...la norma transcripta no requiere el carácter firme del acto de determinación del tributo al deudor principal, sino únicamente que se haya cursado a éste la intimación administrativa de pago y que haya transcurrido el plazo de quince días previsto en el segundo párrafo del art. 17 sin que tal intimación haya sido cumplida. La conclusión expuesta resulta acorde con la doctrina establecida por el Tribunal en el precedente "Brutti" (Fallos: 327:769). En efecto, allí se señaló que la resolución mediante la cual se hace efectiva la responsabilidad solidaria sólo puede ser dictada por el organismo recaudador "una vez vencido el plazo de la intimación de pago cursada al deudor principal. Sólo a su expiración podrá tenerse por configurado el incumplimiento del deudor principal, que habilita -en forma subsidiaria- la extensión de la responsabilidad a los demás responsables por deuda ajena"*.

En tales condiciones, conforme el criterio sentado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, el recaudo necesario para extender la responsabilidad solidaria se encuentra cumplido en el caso en examen, pues los actos por los que se determinaron las obligaciones tributarias del principal fueron dictados el 07/10/2024 y notificado a aquél el 08/10/2024, sin que éste cumpliera con la intimación de pago, en tanto que la resolución referente al responsable solidario se dictó el 6/02/2025, vencido el plazo otorgado al deudor principal.

Sentado ello, corresponde ahora analizar los presupuestos fácticos y jurídicos que habilitan la responsabilidad solidaria del recurrente.

En ese sentido, cabe destacar que no se encuentra controvertido por la parte que el Sr. Guindani haya sido efectivamente el socio gerente de la sociedad durante los períodos en crisis, además era quien representó a la sociedad en la estructura comercial cuestionada en autos, administrador de relaciones, apoderado/representante o cotitular de las cuentas bancarias (vide fs. 45/47 del IF-2025-53466011-APN-DTD_JGM). Ahora bien, corresponde al responsable aportar la prueba irrefutable y concluyente, para desvirtuar el principio de

responsabilidad e incumbencia que viene dado por la posesión del cargo y, de esa forma, permitir desarticular la responsabilidad solidaria imputada desde la óptica de su actuación concreta y específica en el seno de la sociedad, es decir, desde el plano de la imputación subjetiva.

En efecto, la carga probatoria de los aspectos o circunstancias en las cuales el presunto responsable solidario pretende hacer recaer las causales exonerativas de dicha responsabilidad, recae en el propio contribuyente, debido a que “así resulta también de la clara letra de la ley cuando en el art. 18 inc. a) de la Ley N° 11.683 ...” (se hace referencia al actual art. 8° del t.o. vigente) “... se establece que no existirá sin embargo, esta responsabilidad personal y solidaria, con respecto a quienes demuestren debidamente a la Dirección General que sus representados, mandantes, etc., los han colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales; esto es que el onus probandi se coloca en cabeza de quien pretende eximirse de responsabilidad, como lo intentó sin éxito la recurrente” (cfr. “COLLEP ANZULOVIC DE ARIAS MILEVA ISABEL S/RECURSO DE APELACION - IVA, Tribunal Fiscal de la Nación, Sala B sentencia del 1998/02/06”).

Dicho ello, no cabe más que advertir que la recurrente no ha aportado ningún tipo de argumento o prueba para acreditar que se lo ha colocado en la imposibilidad de cumplir con la obligación. Por lo que siendo el gerente titular de la sociedad se deduce que ha desempeñado las funciones inherentes al cargo, sin que haya aportado pruebas tendientes a demostrar haberse encontrado en imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales.

En función de lo expuesto cabe concluir que en el presente caso se ha configurado el elemento subjetivo requerido por la ley procedimental, por lo que resulta ajustada a derecho la atribución de la responsabilidad solidaria, como socio gerente de la sociedad, confirmando la Resolución en forma parcial, en la medida del ajuste confirmado en cabeza del principal, y en lo que hace a los accesorios que correspondan, con costas.

XII.- Que corresponde ahora analizar el aspecto infraccional de la resolución en crisis, toda vez que se le aplicó al contribuyente sendas multas con sustento en el artículo 46 de la ley procedimental en virtud de lo dispuesto por el art. 55 de ese mismo texto legal que establece que los responsables enumerados en los cinco incisos del art. 6° son personalmente responsables de las sanciones previstas en el art. 46 -entre otros- que les compete por su administración, representación, liquidación o gestión de entidades, patrimonios y empresas.

Tal como como sostuvo la Sala “B” in re “Sanguinetti Sergio Claudio” (Expte. n° 25.562-I) y en “Kank y Costilla S.A.” (05/11/2004) entre otros: “...*el ilícito tributario previsto en el artículo 46 de la ley 11.683 requiere para su configuración la intención deliberada de no pagar el tributo en su justa medida y la realización de maniobras aptas para lograr este resultado, sin que ello sea advertido por el Fisco...*”.

En cuanto al aspecto subjetivo, si la administración fiscal optara por encuadrar la conducta en el art. 46 de la ley de rito, debería producir las pruebas pertinentes a tales efectos.

En lo que atañe al caso particular, se ha acreditado que el Sr. Guindani detentaba el cargo de administración en los períodos bajo análisis, y el Fisco Nacional ha relevado la presentación de declaraciones juradas engañosas, en las que se ahueca la base de los impuestos reclamados. Demostrando que en sus funciones de Socio Gerente tenía conocimiento, representación y conciencia de disminuir a sabiendas la carga tributaria.

En cuanto al quantum de la sanción aplicada, si bien la discrecionalidad del juez administrativo en materia de graduación de la pena no queda exenta de la revisión posterior por parte de este Tribunal como juez revisor de la razonabilidad del acto sancionatorio, en el caso concreto, entiendo que la sanción ha sido adecuadamente ponderada y graduada por el juez administrativo en atención a las circunstancias de la causa puestas de manifiesto

a lo largo de este voto. En virtud de ello, por las especiales circunstancias del caso, debe confirmarse la graduación dispuesta por el juez administrativo. Por ello, corresponde confirmar parcialmente las resoluciones apeladas, conforme lo dispuesto en los Considerandos precedentes, con costas conforme los respectivos vencimientos. Ordenar a la AFIP-DGI que en el plazo de treinta (30) días practique reliquidación de conformidad con lo dispuesto en la presente.

Los Dres. Porporatto y Magallón dijeron:

I. En primer término, adherimos al voto del Vocal preopinante en lo que respecta al relato de los hechos de la causa y a la solución arribada en relación al tratamiento de la nulidad planteada.

En cuanto al fondo de la cuestión debatida, también compartimos la solución propuesta para la tributación de los ingresos correspondientes a los martilleros y corredores públicos. Como bien se señala, en relación a estos últimos, en la Provincia de Buenos Aires, la Ley 10.973 -modificada por la Ley 14.085- establece que solo los martilleros y corredores matriculados están facultados para facturar y cobrar comisiones por intermediación. Ello así y dado que la sociedad Estilo Brokers S.R.L. no posee matrícula habilitante para el corretaje -según su Estatuto, tiene por objeto la prestación de servicios vinculados o complementarios a las actividades inmobiliarias, específicamente servicios de soporte administrativo, marketing, publicidad, propaganda y el otorgamiento de licencias para el uso de marcas-, le está legalmente vedado facturar conceptos de intermediación inmobiliaria.

II. Ahora bien, respecto del tratamiento dado a los ingresos de los agentes inmobiliarios, consideramos que el ajuste fiscal que pretende sumar dichos ingresos a la base imponible de Estilo Brokers SRL con sustento en la aplicación del principio de realidad económica (art. 2º de la Ley 11.683) resulta improcedente por las razones que se exponen a continuación.

III. El Fisco Nacional sostiene que el contrato de agencia en el que la actora sustenta el tratamiento impositivo dado a su relación con dichos agentes inmobiliarios no refleja la sustancia económica del negocio, debido a que, en los hechos, serían los agentes quienes facturan directamente al tercero (cliente) ciertos conceptos –por funciones detalladas expresamente en el referido contrato-, invirtiendo el flujo de facturación que considera "normal" para ese tipo de contrato en el que, con arreglo a las normas del Código Civil y Comercial, correspondía ser efectuada por la empresa recurrente (Estilo Brokers S.R.L.) teniendo en consideración su carácter de gerenciadora, administradora y "cabeza visible de la organización".

Entiende así que la intervención de tales Agentes –como sujetos interpuestos o instrumentales- implica una fragmentación artificial de la estructura contractual llevada a cabo con la finalidad de “ahuecar” la base imponible de los impuestos ajustados.

Como primera medida, cabe recordar que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación (CSJN) es clara en delimitar la facultad del Fisco Nacional con relación a la aplicación concreta del mentado principio normativo de la realidad económica. En tal sentido, en la sentencia dictada el precedente de Fallos 340:1513 la Corte es categóricamente ilustrativa al señalar, en el considerando 7º), que “(...) dicha facultad solo puede ser válidamente ejercida por la administración tributaria cuando resulta manifiesta la discordancia entre la sustancia económica del acto o negocio y la forma o estructura que los contribuyentes le han asignado pues, como principio, salvo que se presente esa ostensible discordancia, 'debe darse prioridad a las estructuras jurídicas utilizadas por los particulares'".

Dicho esto, cabe consignar que conforme surge de estos actuados, la recurrente ha suscripto una serie de Ofertas de Contrato de Agencia y Prestación de Servicios, donde las partes son, por un lado, el Oferente -la recurrente-, y

por el otro el Agente (al que también se caracteriza como “Empresario” en el contrato).

Según la Cláusula Primera de dichos instrumentos, el Agente se obliga a promover la realización de negocios inmobiliarios por cuenta del “corredor” de manera estable, continuada e independiente, sin que exista relación societaria o laboral.

Por su parte, la empresa se compromete a otorgar el derecho de uso de marca y distintivos RE/MAX, brindar un programa de formación –abonado por el agente–, permitir el uso no exclusivo de la oficina y dar acceso a la base de datos mundial (Mainstreet), previo pago del arancel anual correspondiente, tras cuatro meses de vigencia del respectivo contrato.

En la Cláusula Segunda, el Agente reconoce que no realiza tareas de martillero o corredor público, limitándose a la promoción y marketing. Se compromete a entregar un importe equivalente a un *fee* mensual en concepto de depósito en garantía del cumplimiento de sus obligaciones. El Agente debe estar inscripto ante ARCA y organismos provinciales para desarrollar su actividad.

En la Cláusula Tercera, se establece que el Agente percibe una retribución acordada puntualmente con el Oferente por cada operación cerrada por el corredor. El Agente se compromete a pagar un *fee* mensual fijo de u\$s 65 más IVA en concepto de contraprestación por los servicios prestados por la oficina y el uso de las instalaciones - "independientemente de la concreción de operaciones inmobiliarias", se consigna- además del arancel anual mencionado de u\$s 210 más IVA.

En la Cláusula Quinta, se deja expresado que el Agente no tiene exclusividad y puede prestar servicios a terceros, siempre que no sea competencia directa en el ramo inmobiliario.

En la Cláusula Sexta, se establece taxativamente que el acuerdo no crea una relación de dependencia ni subordinación y que cada parte es responsable de sus propios gastos empresariales (tarjetería, publicidad, movilidad, seguros, esparcimiento, etc.). El Agente tiene libertad para dedicar el tiempo que crea conveniente, sin obligación de cumplir horarios ni turnos.

En la Cláusula Décima Primera, se establece que el contrato se rige y se interpreta según los artículos 1479 a 1501 del Código Civil y Comercial de la Nación.

Conforme lo expuesto en cuanto a su contenido, no hay duda de que dichos instrumentos suscriptos por la recurrente –formulados bajo la modalidad de contrato de oferta y aceptación– no evidencian un típico contrato de agencia. Sin perjuicio de ello, en todo caso responden a lo previsto en el artículo 958 del mismo Código que consagra la libertad de las partes para contratar y fijar el contenido del contrato, dentro de los límites legales y del orden público.

En ese orden de ideas y en cuanto hace a la impugnación -en términos del tratamiento tributario dado- de la contratación llevada a cabo por la apelante, no se observa que el flujo de facturación y pagos tenga que ser el que Fisco Nacional considera, ajustándose estrictamente a lo que la ley -de modo meramente indicativo- tipifica como un contrato de agencia, donde el empresario le cobra al cliente y luego retribuye al agente por su intervención. Tampoco se han aportado evidencias que demuestren que se ha verificado una realidad totalmente discordante con lo que se expone en los mencionados contratos, más allá del hecho de que -como ya se ha puntualizado- la contratación analizada no encuadre estrictamente en el esquema del contrato típico de agencia.

En tal sentido, se ha dicho que "*...para aplicar el principio de la realidad económica —y, por ende, para*

apartarse de las figuras jurídicas utilizadas por las partes— era necesario que la AFIP-DGI acreditase que el [contrato]... no era 'manifiestamente' la figura que el derecho privado ofrecía o autorizaba para 'configurar adecuadamente la cabal intención económica y efectiva de los contribuyentes', tal como lo exige el art. 2° de la ley 11.683..." ("BAISOTTI, Mario Alejandro (TF 33.780-I) c/ DGI", sentencia de la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, Sala III, posteriormente confirmada por la CSJN). En síntesis, no se ha demostrado en el caso que la relación contractual documentada y efectivamente llevada a cabo sea "manifiestamente" ajena a la intención de las partes.

La recurrente ha destacado que este esquema contractual es el que mejor refleja el verdadero destinatario de los servicios; ello así dado que, si bien el agente promueve negocios inmobiliarios por cuenta del Corredor, los servicios específicos de marketing, fotografía, atención telefónica y visitas son prestaciones que benefician de manera directa y efectiva al cliente final. Por lo tanto, que el Agente emita su propia factura al cliente -y cobre su servicio- responde a la realidad de que es este último quien recibe el producto de su labor de promoción y marketing. En este sentido y a la vista de las constancias obrantes en las actuaciones, cabe concluir que el Organismo fiscal no ha reunido elementos materiales concretos que autoricen a sostener lo contrario.

A su vez, los peritos informaron (IF-2025-88272504-APN-DTD_JGM) que, según los contratos celebrados entre la empresa y los agentes, estos últimos prestan servicios directamente a terceros (clientes) y perciben de ellos sus respectivos honorarios. Como consecuencia de lo anterior, se verificó que la firma Estilo Brokers S.R.L. no recibe comprobantes ni facturas por parte de los agentes, ya que la retribución económica fluye desde el cliente hacia el agente.

IV. Cabe reparar en que un pilar central del ajuste fiscal se apoya en la cláusula 5.C del contrato de franquicia, que establece el pago de una regalía variable del 6% sobre la totalidad de los conceptos vinculados a la operación inmobiliaria. El Fisco presume -a nuestro entender inopinadamente- que el hecho de que el cálculo de la regalía a abonar por la recurrente al franquiciante se realice sobre el total de la facturación de terceros (agentes y martilleros), es una pauta de que, en los hechos, tales ingresos pertenecen a la recurrente.

Debemos precisar que la utilización de una base de cálculo para determinar el precio de un servicio (la franquicia) no implica, bajo ningún concepto, que los fondos que componen dicha base sean de propiedad de quien paga la regalía. Como surge de la prueba pericial contable producida, el monto calculado coincide con las facturas emitidas por los agentes y el martillero, pero los peritos confirman que los agentes prestan servicios a terceros y perciben de los mismos su respectivo honorario, confirmando que no facturan a Estilo Brokers S.R.L. Pretender que la metodología de cálculo de una regalía defina la propiedad de la renta es una inferencia carente de sustento lógico adecuado.

Que cabe recordar que en el precedente “Transportadora de Electricidad S.A.” del 26/12/2019 la CSJN compartió los argumentos y conclusiones del dictamen de la Sra. Procuradora Fiscal, quien en el considerando VIII del mismo expresó “(...)que el principio de la realidad económica, previsto en los ya citados arts. 10 Y 2 o de la ley de rito fiscal, ha sido tratado en reiteradas ocasiones por V. E. (...) Y para la aplicación del instituto se requiere que existan motivos serios por los cuales quepa dejar de lado la configuración de un determinado negocio jurídico para reencuadrarlo en aquel otro que mejor se adecue a la sustancia económica del asunto o a la auténtica intención jurídica de las partes intervinientes, circunstancias que, por lo ya expuesto, considero que no se hallan en la presente especie”. En base a tales consideraciones, concluyó que los argumentos que sustentaron los ajustes “...se asientan en afirmaciones de la AFIP sin respaldo suficiente en documentos, dichos o hechos comprobados de las partes”.

Esta doctrina refuerza la idea de que el Fisco no puede hacer valer el principio bajo análisis mediante su simple invocación, o bien, basándose en meras sospechas o en circunstancias fácticas carentes de entidad suficiente, descartando formas jurídicas lícitas que, por lo demás, no colisionan de modo ostensible con el contenido sustancial de las normas tributarias aplicables. Mucho menos aun cuando la prueba pericial llevada a cabo acredita que la empresa nunca recibió ni facturó los ingresos que el organismo recaudador pretende atribuirle.

V. La cláusula 3.1 de los contratos de agencia celebrados por Estilo Brokers S.R.L. establece de manera expresa que la remuneración del agente consiste en las retribuciones que se pacten puntualmente con el "Oferente" (la recurrente) para cada operación inmobiliaria que sea cerrada por el Corredor responsable de la oficina.

La mencionada cláusula -consignada en los contratos incorporados a las actuaciones administrativas- establece textualmente lo siguiente en relación con las retribuciones de los agentes:

"Las partes acuerdan que el Agente recibirá, exclusivamente como remuneración las retribuciones que se acuerden puntualmente con el Oferente para cada operación inmobiliaria cerrada por el Corredor responsable de la oficina. Dichas retribuciones se acordarán caso por caso conforme acuerden las partes."

Asimismo, la cláusula 4.6 -segundo párrafo- en el instrumento contractual especifica las condiciones de pago:

"El agente sólo tendrá derecho a percibir una retribución en caso que las operaciones inmobiliarias sean efectivamente concluidas y siempre que el cliente hubiere abonado al Corredor los honorarios acordados en cada caso."

De acuerdo con la literalidad de las mencionadas cláusulas, se desprenden los siguientes puntos clave:

- Acuerdo caso por caso: El contrato estipula que las retribuciones de los agentes "se acordarán caso por caso conforme acuerden las partes", lo que implica una negociación individualizada por cada negocio específico.
- Condición de éxito: El agente únicamente adquiere el derecho a percibir esta retribución si la operación inmobiliaria ha sido efectivamente concluida.
- Supeditación al cobro previo: El pago de la retribución al agente está condicionado a que el cliente haya abonado previamente al Corredor los honorarios pactados en cada caso particular.

El Fisco Nacional utiliza la cláusula 3.1 -particularmente el acuerdo caso a caso con la empresa- como un indicio para sostener que la recurrente actúa como la titular y operadora corporativa del negocio, argumentando que la fijación de la retribución por parte del "Oferente" desvirtúa la autonomía de los agentes. Por el contrario, la recurrente sostiene que este esquema de "pago por éxito" refuerza el carácter de emprendedores independientes de los agentes, quienes asumen el riesgo de su gestión y no perciben ingresos si el negocio no se concreta, cobrando directamente del cliente por sus servicios de promoción y marketing.

Lo cierto es que esta mecánica responde a cláusulas contractuales libremente pactadas, conforme a reglas generales establecidas por el Código Civil y Comercial de la Nación. No se puede aceptar la pretensión del Fisco Nacional de que la recurrente tribute por retribuciones que no ingresaron a su patrimonio -al menos ello no ha sido probado en estas actuaciones- y sobre las cuales el Agente habrá de tributar sus propios impuestos con arreglo a su condición de revista frente al Organismo recaudador.

VI.- Refuerza esta postura la pluriactividad de los agentes acreditada en la pericia: muchos son también

profesores de gimnasia, transportistas, constructores o productores agrícolas. Esto destruye la tesis de que son "sujetos interpuestos" o meros empleados.

VII.- Asimismo, no podría ignorarse el sobreseimiento firme en sede penal obtenido por la propia recurrente ("ESTILO BROKERS S.R.L. s/ INFRACCION LEY 27.430"), donde se descartó la existencia del hecho imponible sobre estos mismos hechos, concretamente, el dictado por el Juzgado Federal de La Plata N° 1 (Expte. 44.162/2023). El tribunal penal afirmó que el principio de realidad económica solo es aplicable ante una discordancia manifiesta entre forma y sustancia -algo que no se logró demostrar- y descartó expresamente la existencia de una relación laboral encubierta. Expresó que el contrato de agencia era la vía legítima y acorde a sus intereses comerciales.

En la sentencia dictada el 16 de octubre de 2025 (IF-2025-72617265-APN-DTD#JGM), el juez fundamentó lo señalado precedentemente basándose en los siguientes puntos:

- **Vía contractual legítima:** El juez sostuvo que las conclusiones de la fiscalización no revisten entidad suficiente para desvirtuar o desnaturalizar la elección del contrato de agencia por parte de la firma. Afirmó textualmente que esta figura constituye la "vía contractual legítima y acorde a sus intereses comerciales" para vincularse con los agentes, subrayando que no existen elementos objetivos ni subjetivos para inferir que la elección de este contrato tendiera a encubrir un fraude laboral.
- **Imposibilidad de probar la relación de dependencia:** La sentencia determinó la "imposibilidad de acreditar en sede penal la existencia —en forma verosímil— de la pretendida relación laboral" entre la empresa y sus agentes. El magistrado concluyó que, al no demostrarse fehacientemente el vínculo de dependencia, no se puede tener por acaecido el hecho imponible que daría origen a las obligaciones impositivas y de seguridad social reclamadas.
- **Valoración de testimonios y autonomía:** El fallo consideró "convincientes y verosímiles" las expresiones de los propios agentes inmobiliarios, quienes ante el Organismo Fiscal y en declaraciones juradas notariales rechazaron de manera concluyente la existencia de una relación laboral. Los agentes destacaron que su vínculo es "netamente comercial", que como empresarios independientes asumen sus propios gastos operativos y que cuentan con total libertad para manejar sus horarios y días de trabajo, sin sujeción a exclusividad ni a un régimen de vacaciones.
- **Respaldo de autoridades administrativas:** El magistrado valoró que la Secretaría de Trabajo, Empleo y Seguridad Social de la Nación ya había validado expresamente este modelo al desechar la subordinación jurídica o económica en casos similares. El fallo hizo hincapié en que dicha autoridad de control administrativo admite que los sujetos involucrados actúan como agentes independientes de promoción e intermediación, absolviendo a las empresas de cargos por falta de registro de trabajadores.

En definitiva, la sentencia penal concluyó que sin hecho imponible no hay hecho punible, y al no poderse probar el vínculo laboral (que era la base del reclamo del Fisco), la conducta investigada no configura delito penal alguno.

Por otra parte, cabe mencionar que también existen precedentes de la Sala I de la Cámara Federal de la Seguridad Social que han validado este modelo de negocios. En los casos "REMADEX S.A." (sentencia del 27/10/2023 en Expte. N° 30.052/2023), "Puerto de Origen S.R.L." (sentencia del 24/05/2024 en Expte. N° 5.371/2024) y "Broker Roble S.R.L." (sentencia del 07/06/2024 en Expte. N° 8163/2024), se confirmó que los agentes inmobiliarios son independientes y que el rasgo de autonomía es esencial en la figura de la agencia. A su turno, la Sala II de la misma Cámara también validó este criterio en una sentencia más reciente (03/06/2025) en un nuevo caso de "REMADEX S.A." (Expte. N° 4.950/2024), donde se resaltó que el contrato de agencia es una figura

lícita y que el Fisco debe ser cauteloso al intentar encuadrarlo como fraude laboral.

VIII.- Es fundamental dejar en claro que no resulta aplicable al caso el precedente "Elle's S.A." invocado por el Fisco Nacional. En dicho fallo, se tuvo por acreditada una subordinación técnica y jurídica extrema (horarios, turnos fijos, uniformes) y, fundamentalmente, que el dinero de la facturación era centralizado y depositado por la empresa en las cuentas de los peluqueros. En el presente caso, la situación es la opuesta:

1. Inexistencia de control de caja: La pericia confirma que los agentes perciben sus honorarios de terceros y no de la recurrente.
2. Independencia económica: Los agentes asumen el riesgo de su propio negocio y deben pagar a Estilo Brokers un "fee" mensual incluso si no realizan operaciones.
3. Autonomía organizativa: Los agentes desarrollan más de una actividad comercial, manejan sus propios horarios y carecen de exclusividad.
4. Ausencia de subordinación: No cumplen horarios ni tienen exclusividad.

Como sostuvo la CSJN en "Eugui de Santana c/ D.G.I." (Fallos: 322:2880): *"...cuando se formulan cargos por la omisión de aportes de quienes la autoridad de control considera dependientes, la prueba producida debe ser suficientemente asertiva y convincente en cuanto a la existencia de una relación de trabajo dependiente"*. Dicha asertividad no existe en este expediente.

IX.- Finalmente, el intento del Fisco Nacional de considerar a la recurrente como la única responsable de facturar la totalidad de los servicios implica forzar una tributación por analogía, vedada en nuestro sistema. Como sostuvo la CSJN en "Metrovías S.A. (TF 24.242-I) c/ DGI" (Fallos: 334:1047) del 09/10/2014 (Considerando 2°)

"...la indagación sobre la realidad económica, no puede engendrar una ficción que soslaye no sólo la verdadera esencia del negocio jurídico y el presupuesto necesario para que se configure el hecho imponible, sino antes bien, que determine por cierto, una tributación por analogía —vedada en nuestro sistema tributario—".

En definitiva y según las constancias obrantes en estas actuaciones, la estructura adoptada por Estilo Brokers SRL respeta las incumbencias profesionales locales -de los Martilleros- y la autonomía de los agentes como emprendedores independientes, sin que exista la "discordancia manifiesta" con la intención real y efectiva de las partes, requerida por la ley y la doctrina jurisprudencial citada como requisito habilitante para prescindir de la instrumentación escogida por las partes del contrato y descartar sus efectos.

La mecánica de pagos —donde el agente cobra directamente del cliente la retribución por la prestación de su servicio de marketing y por otro lado abona a la recurrente por el uso de las instalaciones y servicios prestados por la oficina el mencionado "fee" mensual fijo, independientemente de si concretaron ventas -o no- es una prueba de su autonomía económica. Esta circunstancia da efectiva cuenta de un "riesgo propio" del agente y contradice -a falta de otros elementos fácticos de peso que la sustenten- cualquier presunción de dependencia o de que el agente juegue el rol de un sujeto meramente instrumental o interpuesto creado al solo fin de ahuecar base imponible.

En virtud de las razones expresadas hasta aquí, votamos por revocar las resoluciones apeladas también en lo relativo a los ingresos de los agentes inmobiliarios -con la consiguiente revocación de las multas e intereses aplicados sobre dicho concepto-, así como también el reclamo fundado en la responsabilidad solidaria atribuida al

Sr. Daniel Alejandro Guindani. Con costas.

Por ello, por mayoría, SE RESUELVE:

Revocar los actos apelados, con costas.

Regístrese, notifíquese y oportunamente archívese.