



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: "CLEVERMAN S.R.L." - 2360-116119/14

AUTOS Y VISTOS: El expediente N° 2360-116119 del año 2014 caratulado "CLEVERMAN S.R.L."

Y RESULTANDO: Que a fojas 1189, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal, arribaron las actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 1173/1182 por el Señor Gabriel Latulleri, por derecho propio, con el patrocinio del Dr. Jorge A. Liberman, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 331, dictada el 22 de mayo de 2017, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Mediante dicho acto, obrante a fojas 1138/1167, se determinaron las obligaciones de la firma "CLEVERMAN S.R.L." (CUIT 30-65418174-4) como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales 2010 (enero a diciembre) y 2011 (enero a diciembre), por el ejercicio de la actividad "Servicios empresariales n.c.p." (Código NAIIB 749900), estableciendo diferencias a favor del Fisco, que a valores históricos ascienden a la suma de Pesos tres millones ciento veintiséis mil ciento uno (\$ 3.126.101,00) la que deberá ser abonada conjuntamente con los accesorios establecidos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley 10.397, T.O. 2011 correlativos anteriores y modificatorias). En su artículo 6° estableció un saldo a favor de la firma para las posiciones 01, 02 y 03/2010, 02, 03 y 08/2011, por un total de Pesos trescientos sesenta y nueve mil trescientos dieciocho con diez centavos (\$ 369.318,10). Asimismo, aplicó por artículo 7° una multa por Omisión del veinte por ciento (20%) del impuesto adeudado, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada en el artículo 61, primer párrafo del

Código Fiscal y extendió por artículo 10 la responsabilidad solidaria de conformidad con los artículos 21 inc. 2), 24 y 63 del citado plexo legal, al Señor Gabriel Guillermo Latulleri, en su carácter de socio gerente de la empresa.

A fojas 1191 se deja constancia que la presente causa ha quedado sido adjudicada para su instrucción a la Vocalía de 7ma. Nominación, y radicada en la Sala III.

A fs. 1205 se corre traslado de ley a la Representación Fiscal del recurso articulado (artículo 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 1207/1213 su contestación de agravios.

A fs. 1216, en razón de la renuncia de las Vocales integrantes de la Sala III, se hace saber que la instrucción de la causa quedó a cargo del Cr. Rodolfo D. Crespi.

Que a fojas 1219, la instrucción, como medida para mejor proveer (art. 20 inc. a) de la ley 7603/70), ordenó librar oficio a la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral a fin de que informe si la firma interpuso recurso contra la disposición Determinativo y Sancionatoria 331/17, estando glosada a fojas 1224, la respuesta del organismo oficiado.

A fojas 1229, se hace saber a las partes la integración definitiva de la Sala: Dr. Angel C. Carballal como vocal instructor, Cr. Rodolfo Crespi y Dr. Franco O. L. Gambino como conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 61/23). Por último, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- El accionante, luego del relato de los hechos acontecidos con motivo de la fiscalización, comienza su expresión de agravios tildando de improcedente la inclusión en la base imponible de los ingresos provenientes del Régimen de Fomento de la Profesionalización de Transporte de Cargas (REFOP) por las posiciones 4, 8 y 12/2010 y 4/2011. Explica que el subsidio nacional fue creado por la Resolución Conjunta emitida por el Ministerio de Economía y Ministerio de Planificación Federal con el fin de compensar la incidencia en los costos originada en la tasa sobre el gasoil, evitando generar desequilibrios insalvables al sector de transporte de cargas por automotor, asistiendo al sujeto beneficiario con un reintegro del 100% de las contribuciones patronales sobre la nómina salarial.

Entiende que la percepción del subsidio no verifica el hecho imponible del gravamen, al no responder al ejercicio habitual y a título oneroso de una actividad, tal como exige el artículo 182 del Código Fiscal. Cita doctrina en aval de su postura.

Advierte, a su vez, que la norma provincial (inciso “d” del art. 188 del Código Fiscal) excluye de la base imponible a los subsidios otorgados por el Estado sin ningún tipo

de condición, destacando que se incluyen las sumas de dinero que se destinan a evitar o atenuar los incrementos de tarifas. En ese sentido, considera que el Informe Nº 126/07 que menciona ARBA en el acto en crisis ratifica aún más su parecer. Cita el antecedente de este Tribunal en autos “Lloyds Bank”, Sala I del 21/06/12 y lo decidido por la CSJN in re “Camuzzi Gas del Sur” del 16/11/2004.

En lo que refiere al coeficiente de ingresos del régimen de Convenio Multilateral, relata que ARBA consideró para el período 2011, que los ingresos asignados por el contribuyente a la jurisdicción, resultan menores a los que surgen de la conversión de las retenciones sufridas por la prestación de servicios que factura a sus clientes. Explica que la firma distribuye sus ingresos entre las jurisdicciones en las que su personal presta el servicio mientras que ARBA, por su parte, conforma los ingresos brutos atribuibles a la provincia de Buenos Aires, tomando las retenciones sufridas por Cleverman en dicha jurisdicción, transformándolas mediante la aplicación de un coeficiente simple (retención sufrida sobre alícuota de retención) en los ingresos asignables a la provincia. Es decir, que considera que los ingresos brutos atribuibles a la jurisdicción bonaerense son aquellos por los cuales se sufrieron retenciones en el IIBB y, para su aplicación, procede a aplicar el citado cociente.

En lo que respecta al coeficiente de gastos señala que, al contrario de lo señalado por la Agencia, para el período 2011 se ajustó el rubro “sueldos y jornales de comercialización”. Asimismo, advierte que en el cuadro anexo no existe ni figura el rubro “cargas sociales administración”, que es el que se aduce ajustar. Sobre el punto, concluye que no se logra apreciar qué es lo que impugna el Fisco.

Finalmente, en referencia al cómputo de los pagos a cuenta, indica que se ha efectuado sobre la base de la documentación extendida por los actores intervinientes.

Completa su defensa alegando la improcedencia de la aplicación de intereses, o en su caso, solicita se declare la confiscatoriedad de los mismos, como así también respecto de la sanción por no darse las condiciones y requisitos para su operatividad.

Destaca que igual suerte que los intereses debe correr la multa, al entender que no existe obligación en relación al capital. Invoca además, no obstante sostener la ausencia del elemento objetivo, el principio de personalidad de la pena, indicando que la firma no tuvo actitud culposa en su accionar.

Finalmente, refuta la extensión de responsabilidad solidaria por falta de mención de la conducta por la que se atribuye la misma. Considera que la mentada responsabilidad solo puede estar fundada a “título represivo”, esto es, como sanción

a una conducta reprochable que -en el caso- no se indica. Plantea que la Ley de Sociedades es la que rige la materia, conforme la supremacía de la legislación nacional, según arts. 31 y 75 inciso 12 de la CN. Cita fallo “Raso” de la SCJBA.

II- A su turno, al contestar el traslado corrido, la Representación Fiscal señala que el escrito recursivo es una reiteración de los planteos formulados en etapa anterior, los cuales han sido respondidos por el juez administrativo en el acto apelado.

En lo tocante a los ingresos por REFOP y su incorporación a la base imponible, remite a lo explicitado y desarrollado en el acto a fs. 1447/1148 vta, señalando que no corresponde que sean asumidos como servicios públicos, ni destinados a satisfacer una necesidad pública, por lo que se imputan a ingresos derivados de la actividad.

En referencia a las quejas relacionadas con el coeficiente de ingresos del Convenio Multilateral para el período 2011, que consistió en la conversión de las retenciones sufridas por la prestación de los servicios que el contribuyente factura a sus clientes, señala que el régimen se encuentra establecido en los artículos 94 y 202 del C.F., reglamentado por los artículos 318, 319 y 320 de la DN “B” 01/04. Colige que los sujetos pasibles de retención, para ser sujeto de la normativa aplicable, deben necesariamente tener actividad en nuestra jurisdicción, para que la misma proceda. Que por dicha razón, el efectivo lugar de prestación de servicios surge acreditado con la sola circunstancia de que se aplique a su respecto una retención, toda vez que ello implica necesariamente el requisito de territorialidad. Agrega que la Disposición Normativa Serie “B” N° 70/07 no establece modificaciones en cuanto a este requisito.

En referencia al coeficiente de gastos, informa que la firma para el año 2010 consideró como computables el rubro “gastos de publicidad y propaganda” y, para el período 2011, los rubros “impuestos, tasas y contribuciones” e “intereses por operaciones financieras”, por tal motivo la fiscalización actuante procedió a detraer estos conceptos, conforme el art. 3 inc. c), d) y e) del C.M. conforme papeles de trabajo de fs. 961 y 962. Respecto al rubro “sueldos y jornales” destaca que a fs. 333 la firma aporta un cd con detalle de las liquidaciones de sueldos y su asignación a la jurisdicción, el que no pudo ser corroborado con los libros sueldos, toda vez que en los mismos se plasma el domicilio de su oficina (fs. 330/332), no pudiéndose determinar el lugar de prestación de servicios.

Refiere que el juez administrativo ordenó una medida para mejor proveer, mediante la cual se tuvo por presentada y adunada la prueba documental, quedando los puntos requeridos en la prueba pericial subsumidos en la medida dispuesta, sin que la parte acompañe la documentación que avale su postura.

En torno al cómputo de retenciones, percepciones y demás pagos a cuenta, señala que, según surge de fs. 1077 y vta., se efectuó un relevamiento y análisis de los pagos a cuenta declarados por el contribuyente y se procedió a confrontarlos con los surgidos de la base de datos de la GGTI- Sistema de trazabilidad fiscal-, informados por los agentes de recaudación, surgiendo inconsistencias que la firma no pudo justificar.

Respecto del planteo relacionado con la aplicación de intereses, afirma que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta de ingreso en término del impuesto. Ergo, comprobado su incumplimiento, dice, corresponde su aplicación hasta el momento de su efectivo pago. Aclara que esta es la tesitura plasmada por el art. 886 Del CcyC.

En referencia a la infracción calificada como Omisión del tributo del artículo 61 del CF, señala que corresponde su aplicación atento haberse detectado diferencias en los períodos cuestionados. Expone que el criterio (objetivo) empleado por la Agencia, implica que no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor. Agrega que ante el incumplimiento comprobado, procede la aplicación de la multa, en razón que el sujeto pasivo no cumplió en forma con el pago de la deuda fiscal ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable logre eximirlo.

Luego, en cuanto a los cuestionamientos sobre la responsabilidad solidaria, puntualiza que ha circunscripto su proceder a la normativa vigente (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Explica que los responsables son deudores solidarios e ilimitados, desde donde el Fisco tiene la facultad de demandar la totalidad de los gravámenes y demás accesorios a cualquiera de los deudores u obligados o a todos conjuntamente, y que la ley sólo exige la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad, encontrándose la prueba de la inexistencia de culpa en cabeza del sindicado.

En lo vinculado a la declaración de inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal y la aplicación del fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio” de fecha 2/07/2014, advierte que la Suprema Corte de Justicia de esta provincia no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría, compuesta por los Dres. Soria, Hitters de Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada de la inconstitucionalidad.

Finalmente, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el planteo del Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: Conforme ha quedado planteada la controversia, corresponde decidir si la Disposición Delegada N° 331/17, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, resulta ajustada a derecho, en tanto determina las obligaciones fiscales de la firma de autos en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

1) En primer lugar, en torno a la discusión acerca de la incorporación en la base imponible de los importes en concepto de subsidio denominado REFOP (Régimen de Fomento de la Profesionalización de Transporte de Cargas) por las posiciones 4, 8 y 12/2010 y 4/2011, advierto desde el inicio que no está en tela de juicio la naturaleza de tales importes, pues ello se desprende claramente de las expresiones que vierte la propia Administración que impugna la no inclusión cuando señala (vide fs. 1140) que *“...se ha detectado que el contribuyente ...obtuvo ingresos por subsidios REFOP (Régimen de Fomento a la Profesionalización del Transporte de Cargas)...”*. Es decir, no existe divergencia alguna respecto de la situación fáctica, estando centrada la cuestión en una interpretación estrictamente de derecho, dirigida a esclarecer si dichas sumas encuentran o no cabida en lo dispuesto por el artículo 188 del Código Fiscal.

Al respecto es de observar que el criterio fiscal, por el cual esgrime que se han constatado diferencias a su favor como consecuencia de la declaración de ingresos en defecto, se asienta, básicamente, en la puntual interpretación del caso que efectuó en el Informe N° 126/07 que en su parte pertinente establece: *“...los importes percibidos en forma de “subsidio” son compensaciones de la actividad desarrollada habitualmente a título oneroso por los productores. Ello así, y en tanto no se trata de sumas destinadas a evitar incrementos en las tarifas de servicios públicos no quedan comprendidos en el supuesto contemplado en el inciso d) del artículo 162 del Código Fiscal (t.o. 2004 y modif.)”*.

En orden a resolver la cuestión en debate, cabe recordar que el artículo 188 del Código Fiscal, establece los conceptos deducibles de la base imponible del Impuesto de trasportes, indicando en su inciso d) que no integran la base imponible los siguientes conceptos: *“Los subsidios y subvenciones que otorgue el Estado Nacional, las Provincias y las Municipalidades, incluidas las sumas de dinero que destinen a evitar o atenuar incrementos en las tarifas de servicios públicos.”*

Siendo tan contundente el legislador, corresponde recordar que el primer método de interpretación al que debe acudir el juez es el literal, conforme al cual debe atenderse a las propias palabras de la ley. En efecto, la primera fuente de la ley es

su letra y cuando ésta no exige esfuerzos de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso contempladas por la norma, y ello es así pues no cabe apartarse del principio primario de sujeción de los jueces a la ley, ni atribuirse el rol de legislador para crear excepciones no admitidas por ésta, pues de hacerlo podría arribarse a una interpretación que, sin declarar la inconstitucionalidad de la disposición legal, equivaliese a prescindir de su texto (vide Fallos: 313:1007).

De acuerdo con la citada norma los subsidios y subvenciones que otorgue el Estado Nacional y provinciales y las municipalidades no integran la base imponible del gravamen.

Concordantemente, no puedo dejar de advertir, tal como lo cita el apelante, que la cuestión en debate ha sido analizada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en Sentencia de fecha 16 de Noviembre de 2004, en autos "Camuzzi Gas del Sur S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego". Allí, con voto unánime de sus integrantes, adhirió al dictamen del Procurador General admitiendo los agravios de la empresa recurrente. En los ricos considerandos del fallo puede leerse: *"...estos conceptos quedaron claramente excluidos de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, conforme lo establece el inc. d) del art. 105 del Código Fiscal, al tratarse de ingresos propios de la licenciataria, por subsidios abonados directamente por el Estado, para compensar la tarifa diferencial dispuesta para la región, que sólo podían ser aplicados a tal fin ... es inveterada jurisprudencia de V.E. que, de acuerdo a las especiales características con que la Constitución Nacional ha revestido la configuración político institucional de naturaleza federal, la regla y no la excepción consiste en la existencia de jurisdicciones compartidas entre la Nación y las Provincias, debiendo en consecuencia ser interpretadas las normas de aquélla de modo que las autoridades de la una y de las otras se desenvuelvan armoniosamente, evitando interferencias o roces susceptibles de acrecentar los poderes de gobierno central en desmedro de las facultades provinciales y viceversa, y procurando que actúen para ayudarse y no para destruirse ... debe quedar sentado que la facultad conferida al Poder Ejecutivo para otorgar los subsidios sub examine ha sido dada por el Congreso con sustento en las atribuciones que posee por el art. 75, inc. 18, de la Constitución Nacional, para proveer lo conducente a la prosperidad del país ... Siendo así, resulta manifiesto entonces que la Nación actúa con plena jurisdicción y en ejercicio de un derecho emanado de su naturaleza constitucional, fundado a su vez en el deber de "promover el bienestar general" establecido en el Preámbulo. Si bien es cierto que todo aquello que involucre el peligro de limitar las autonomías provinciales ha de instrumentarse con la prudencia necesaria para evitar el cercenamiento de los poderes no delegados, no lo es menos que el ejercicio por parte de la Nación de las facultades referidas en el párrafo precedente no puede ser*

enervado por aquéllas, so pena de convertir en ilusorios los propósitos y objetivos de las citadas facultades, que radican en la necesidad de procurar eficazmente el bien común de la Nación toda, en el que necesariamente se encuentran engarzadas y del cual participan las provincias ... Por ello, las facultades provinciales no pueden amparar una conducta que interfiera en la satisfacción de un interés público nacional (Fallos: 263:437), ni justifiquen la prescindencia de la solidaridad requerida por el destino común de la Nación toda (Fallos: 257:159; 270:11) ... En este marco, es oportuno destacar que todas las jurisdicciones provinciales poseen disposiciones similares al inc. d) del art. 105 del Código Fiscal de la demandada, mediante las cuales eximen, o excluyen de la base imponible del tributo, a los ingresos que reconocen su origen en subsidios estatales.- En mi criterio, estos preceptos resultan de toda lógica pues, frente a la extraordinaria franquicia que representa el subsidio para los usuarios residenciales y jubilados de la Provincia de Tierra del Fuego, el cual es soportado por la Nación toda, justo parece que aquella resigne -al menos- su pretensión tributaria sobre tales conceptos, como una razonable contribución de su parte al bien común que se procura en su propio territorio y a sus mismos habitantes.- Sostener lo contrario, por otro lado, implicaría aceptar que una actividad gubernativa propia del Estado Nacional (la concesión de subsidios) podría quedar sometida a la incidencia directa (direct burden) de un tributo local, lo cual -desde mi punto de vista- representaría, además del desconocimiento del principio de solidaridad federal ya citado, una palmaria interferencia del poder provincial sobre el federal, junto a una inadmisible limitación de su independencia...”.

En igual sentido se ha resuelto en el antecedente de la misma firma en autos “Cleverman S.R.L.” sentencia del 05/08/2021, Registro Nº 4334 de esta Sala y en mi voto como Vocal instructor en autos “Corijunio S.A.” del 09/02/2021 y en “Andres Lagomarsino E Hijos S.A.” del 02/03/2021, ambos de Sala I.

Consecuentemente, corresponde dejar sin efecto el ajuste efectuado sobre este punto, lo que así declaro.

2) En relación a la divergencia suscitada sobre la asignación de ingresos atribuibles a la Provincia de Buenos Aires, es dable precisar que la misma ha sido planteada por la firma ante la Comisión Arbitral, cuya acción ha sido resuelta por dicho Organismo (Resolución CA Nº 20/2018), mediante la cual no se hace lugar a la acción interpuesta por “Cleverman SRL”. Así, corresponde advertir que, aunque el caso concreto haya sido interpuesto por la misma firma en un expediente distinto, en virtud de ser un supuesto análogo, sus conclusiones resultan plenamente aplicables al caso de marras.

“...Que ambas partes coinciden en que el criterio de atribución de ingresos se corresponde con el lugar de prestación de los servicios. La divergencia está dada por

el método aplicado para determinar, precisamente, cuál es el lugar donde Cleverman SRL prestó los servicios a cada uno de sus clientes.- Que la provincia de Buenos Aires, a partir de las retenciones practicadas a la firma por parte de sus clientes, y teniendo en cuenta las normas legales correspondientes, donde específicamente expresan que serán pasible de retención cuando los servicios sean realizados en jurisdicción de la provincia de Buenos Aires (art. 407 inc. b) de la DN Serie “B” 01/2004), procedió a reasignar los ingresos, previa depuración de aquellos sobre los cuales el contribuyente presentó documentación de respaldo.- Que esta Comisión Arbitral tiene dicho que el solo hecho de que se hayan practicado retenciones a favor de una determinada jurisdicción, no implica necesariamente que el contribuyente deba atribuir sus ingresos a esa jurisdicción, pero en el caso concreto, las retenciones practicadas al contribuyente fueron imputadas por la propia firma como pagos a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Buenos Aires, lo que importa el reconocimiento por parte de Cleverman SRL de la procedencia de la conversión de tales importes retenidos en ingresos de la accionante.- Que, asimismo, cabe poner de resalto que Cleverman SRL, en esta instancia, realiza distintas consideraciones pero no aporta documentación respaldatoria que desacredite lo hecho por la provincia de Buenos Aires, por lo que no se observa que el fisco provincial haya violentado los términos del Convenio Multilateral en la materia.”

En orden a ello, y dado que en estas actuaciones se dan los mismos presupuestos, y que la apelante sigue sin ofrecer prueba conducente para rebatir los argumentos de la Autoridad de Aplicación, entiendo que el planteo no puede prosperar.

Ahora bien, en lo que respecta al coeficiente de gastos, conforme los papeles de trabajo de fs. 961/962, se observa que para el período 2010 la Agencia ajustó los conceptos de “cargas sociales comercialización” y “publicidad y propaganda”. En el primer caso, tuvo en cuenta que se trata de un gasto accesorio de los Sueldos y Jornales de Comercialización, por lo tanto procedió a ajustarlos en proporción a dichos sueldos. En cuanto al restante rubro, lo realizó en función de lo establecido en el art. 3 inc. c) del CM, considerándolo como un gasto no computable al contrario de lo realizado por la firma.

Para el período 2011 procedió a ajustar los rubros “sueldos y jornales comercialización”, “cargas sociales administración” en función de los ingresos por ventas teniendo en cuenta de que sus ingresos se distribuyen en función a donde presta servicios. Y a los conceptos “impuestos, tasas y contribuciones” e “intereses por operaciones financieras” como gasto no computables en virtud del art. 3 inc. d) y e) de la Ley de CM.

En esta instancia el apelante señala que para el período 2011 se ajustó el rubro

“sueldos y jornales de comercialización” advirtiéndole que no se logra apreciar qué es lo que impugna el Fisco.

No obstante lo descripto ut supra, deviene del caso aclarar que el fisco procedió a ajustar los “Sueldos y jornales de **comercialización**” como las “Cargas sociales de **administración**”, que si bien les consigna esos nombres en el Formulario R-055, se corrobora que se corresponde a los rubros “Sueldos y jornales” y “Cargas sociales” informados por el contribuyente tal como surge del papel de trabajo del armado del coeficiente que acompaña a fojas 573/574. De allí se vislumbra que para este periodo la empresa no distingue entre los sectores de comercialización/administración.

En orden a las consideraciones expuestas, entiendo que la metodología utilizada para asignar los gastos luce razonable, en tanto el Fisco se ha valido de la información con la que contaba, criterio que ha sido debidamente explicado y plasmado en el acto en crisis, sin que la firma acompañe u ofrezca prueba o argumento atendible para desvirtuar el ajuste o justificar su pretensión.

Lo expresado por la apelante emerge entonces como una mera disconformidad, acarreado -consecuentemente- la suerte adversa del agravio; lo que así se declara.

3) Seguidamente, pasaré a abordar el agravio vinculado al ajuste relativo a los pagos a cuenta efectuado en autos.

Analizando la situación planteada, se advierte del contenido de los papeles de trabajo de la fiscalización actuante, a fs. 946/947 y 968/969, el detalle y la descripción del trabajo de conciliación realizado por la misma, considerando en primer término lo declarado por el propio contribuyente, guarismo que fue comparado con las declaraciones presentadas por los distintos agentes de recaudación con los que tuvo vinculación la firma en el período ajustado.

Que el contribuyente no aporta documentación de las pequeñas inconsistencias detectadas; y en esta instancia no acompaña elementos, ni prueba que puedan modificar lo realizado por la Autoridad de Aplicación, con lo cual, siendo la labor desarrollada por la verificación absolutamente razonable y fundada, entiendo que corresponde confirmar el ajuste en este punto, lo que así voto.

4) Que en cuanto a la queja vertida en torno a la aplicación de los intereses pretendidos por el Fisco, es preciso señalar que el artículo 96 del Código Fiscal vigente (y concordantes anteriores), establece que: *“La falta total o parcial del pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin*

necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%) ... Cuando el monto del interés no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado constituirá deuda fiscal y será de aplicación, desde ese momento y hasta el de efectivo pago, el régimen dispuesto en el primer párrafo. La obligación de abonar estos intereses subsiste mientras no haya transcurrido el término de prescripción para el cobro del crédito fiscal que lo genera. El régimen previsto en el presente artículo no resultará aplicable a deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales originadas en diferencias imputables exclusivamente a errores de liquidación por parte de la Autoridad de Aplicación, debidamente reconocidos.”

Así, dichos accesorios se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión, siendo que la premisa del artículo citado, pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado, no significando sino otra cosa que restituirle al acreedor el justo valor del dinero que no ha podido utilizar a término, prescindiéndose de todo dolo o culpa del obligado, salvo la especial y excepcional situación prevista en su último párrafo (la que no se verifica en autos). En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en autos “Cables Epuyen S.R.L”, Sentencia del 26/06/2012, Registro 1696, entre otros.

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

Paralelamente, se ha aceptado que la valiosa función del impuesto justifica que las leyes contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción oportuna de las deudas fiscales cuya existencia afecta de manera directa al interés de la comunidad

porque gravitan en la percepción de la renta pública. Con ese propósito se justifica la aplicación de tasas de interés más elevadas lo que, por otra parte, no favorece a personas determinadas sino a la sociedad toda (SCBA, en autos: Gutiérrez, Jorge” del 13-3-2002; en autos “Waitz de Luque”, del 08-03-2007 y en autos “Terrasa Hermanos S.A.”, del 22-04-2009 y C.S.J.N., Fallos: 308:283; 316:42 -considerando 4º; 323:3412).

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

5) Respecto a los agravios vinculados con la sanción aplicada, en primer lugar, debo destacar que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

En el presente caso, la figura sancionatoria se encuentra establecida por el artículo 61 del Código Fiscal, el cual exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. En este último sentido, se debe resaltar a su vez que, si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; causa L. 269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771", fallada el 31/10/1997 - IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-). En orden a ello, la Corte sostuvo que *“...acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuesto y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas [excusas admitida por la legislación]”* (C.S.J.N., in re "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I.", publicado en REVISTA IMPUESTOS, 1999-B-2175, P.E.T., 1999-645; Fallos 322:519).

Que sin embargo, frente a la eximente prevista por el citado artículo, no surge ni se ha invocado suficientemente, dentro de estas actuaciones, ningún elemento a partir

del cual pueda considerarse que la conducta atribuida se encuentra excluida la culpabilidad, toda vez que -tal como ha establecido el Máximo Tribunal de la Provincia- esta figura requiere un incumplimiento razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo o debió creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario (Cfr. causas publicadas en D.J.B.A., t. 120, p. 209; t. 121, p. 47; t. 122, p.337, entre otras). Consecuentemente, debe confirmarse la sanción aplicada, lo que así declaro.

6) Finalmente, en cuanto a la responsabilidad solidaria establecida, vinculada a quien asume la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales. Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

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

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta

como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales). No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA. Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por el apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver Escrituras de Constitución y reforma de Estatutos, Actas de Asamblea y Directorio anexadas a fojas 29/87). Merece agregarse además que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

Por último, debe acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Gabriel G. Latulleri, único y reconocido administrador de los bienes de la empresa.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, que recientemente la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/

Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

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

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que observar las declaraciones juradas de la firma en el impuesto de autos (fojas 125/127 y 131/134) y en el IVA (fojas 136/195), todas ellas suscriptas por el Sr. Latulleri, quien además suscribe los Estados contables cerrados al 30/04/2010 y 30/04/2011, obrantes a fojas 91/105 y 106/120, con descripción expresa del estado de situación impositiva de la empresa, incluyendo el impuesto aquí involucrado y dando cuenta de su participación activa en la administración tributaria social.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar a su respecto la atribuida en autos.

Por el contrario, en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el

02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1173/1182 por el Señor Gabriel Latulleri, por derecho propio, con el patrocinio del Dr. Jorge A. Liberman, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 331/17. 2º) Ordenar a la Agencia a que practique liquidación del gravamen, de acuerdo a lo resuelto en el Considerando III del presente pronunciamiento. 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el acto apelado, solo con relación al pago de las sanción aplicada. 4º) Confirmar en todo lo demás la Disposición apelada.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, corresponde establecer si –a partir de los agravios incoados por la parte apelante– la Disposición Delegada SEATYS Nº 331/17, se ajusta a derecho.

Así, debo señalar en primer término que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, y en sentido coincidente con la postura que asumiera –en lo pertinente– en el precedente “Cleverman SRL” (Sentencia de Sala III de fecha 5 de agosto de 2021, Registro Nº 4334), adhiero a lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, bajo los puntos 1 (improcedencia de la inclusión del subsidio “REFOP” dentro de la base imponible del tributo determinado), 2 (Coeficiente Unificado de Distribución del Convenio Multilateral), 3 (pagos a cuenta) y 4 (intereses), de aquel; lo que así declaro.

Por su parte, en relación con la multa por omisión aplicada por el Fisco (Conf. Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal; punto 5 del voto precedente), debo señalar que, al igual que en el precedente citado, considero que, en el caso, corresponde tener por configurada la eximente de responsabilidad fundada en el error excusable (prevista en el tercer párrafo del citado artículo).

Por ello, remitiendo a la lectura de los fundamentos expuestos en la Sentencia de esta Sala registrada bajo el Nº 4334, corresponde dejar sin efecto la multa aplicada; lo que así declaro.

Finalmente, con respecto a la responsabilidad solidaria extendida para el pago del tributo adeudado (punto 6 del voto de la Instrucción), única subsistente en función de lo resuelto precedentemente, advierto que, dado el tenor de los agravios incoados contra su procedencia, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los

artículos 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del referido código; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

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

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” -atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente- y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante - intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo-.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el responsable, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 Inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante; lo que así finalmente declaro.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto

por el Sr. Gabriel Latulleri, por derecho propio, con el patrocinio profesional del Cr. Jorge A. Liberman, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 331/17. **2)** Ordenar a la ARBA que practique una nueva liquidación del gravamen adeudado, de acuerdo con lo resuelto en el Considerando III del voto de la Instrucción. **3)** Dejar sin efecto la multa por omisión aplicada a la contribuyente mediante el Art. 7 de la citada disposición. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante mediante el Art. 10 del referido acto. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición impugnada.

VOTO DEL DR. FRANCO OSVALDO LUIS GAMBINO: Conforme ha quedado expuesta en el voto del Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal, la cuestión objeto de controversia, adhiero a los fundamentos que expone y la solución que propicia. Así dejo expresado mi voto.

POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1173/1182 por el Señor Gabriel Latulleri, por derecho propio, con el patrocinio del Dr. Jorge A. Liberman, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 331/17. **2º)** Ordenar a la Agencia a que practique liquidación del gravamen, de acuerdo a lo resuelto en el Considerando III del presente pronunciamiento. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada en el acto apelado, solo con relación al pago de las sanción aplicada. **4º)** Confirmar en todo lo demás la Disposición apelada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase para la prosecución de su trámite.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Providencia

Número:

Referencia: "CLEVERMAN S.R.L." - 2360-116119/14

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2024-30013623-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4775.