

JURISPRUDENCIA

Impuestos provinciales. Ingresos brutos. Nulidad: falta de apertura a prueba. Practicar nueva liquidación del ajuste. Responsabilidad solidaria. Castur S.R.L., T.F.A. P.B.A., 28/6/13.

AUTOS y VISTOS: el Expte. 2306-0172985/06, caratulado: “Castur S.R.L.”.

Y RESULTANDO:

Que llega a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 604/617, por el Sr. Oscar Guillermo Rebottaro, por su propio derecho y en representación de la firma “Castur S.R.L.”, con el patrocinio letrado de la Dra. Ana María Martínez; contra la Disp. determinativa y sumarial 253/08 dictada por el jefe de Departamento Operación Area Interior Junín de la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires, el día 4 de diciembre de 2008.

Que por la resolución mencionada se determinaron las obligaciones fiscales del contribuyente de marras, por el ejercicio de la actividad de “Servicios minoristas de agencias de viajes” (Código de actividad s/NAIIB: 634201) por el período fiscal 2004 (bimestres 01/06) y 2005 (bimestres 01/06); ascendiendo el monto de la pretensión fiscal a la suma de pesos cuarenta y tres mil seiscientos veintiuno con cuarenta centavos (\$ 43.621,40), con más los accesorios establecidos en el art. 86 del Código Fiscal –t.o. en 2004 y cs. de años anteriores y art. 87 de corresponder–, calculados a la fecha de su efectivo pago (art. 2).

Que así también, se aplica a la firma una multa equivalente al treinta por ciento (30%) del monto de impuesto dejado de abonar en los períodos ajustados (enero de 2004/diciembre de 2005), ascendiendo la misma a la suma de pesos trece mil ochenta y seis con cuarenta y dos centavos (\$ 13.086,42) de conformidad al art. 53 del Código Fiscal –t.o. en 2004– y cs. de años anteriores (art. 3).

Que bajo el art. 4 del acto en pugna, se establece la responsabilidad solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago del gravamen emergente del art. 2, intereses, recargos y multa al Sr. Rebottaro Oscar Guillermo en los términos de los arts. 18, 21 y 55 del Código Fiscal –t.o. en 2004– y cs. de años anteriores.

Que mediante providencia de f. 853, se deja constancia que se adjudica la causa a la Vocalía de 3.^a Nominación, a cargo de la Cra. Estefanía Blasco y se imprime impulso a las actuaciones, haciéndole saber a las partes que conocerá en la misma la Sala I, la que se integrará con la Vocalía de 4.^a Nominación a cargo de la Dra. Laura Cristina Cenicerós, en carácter de juez subrogante, en virtud de encontrarse vacante la Vocalía de 1.^a Nominación (arts. 2 del Reglamento de Procedimiento y 8 del Dto.-Ley 7.603/70 y sus modificatorias).

Que, asimismo, se intima al apelante a que acredite el pago de la contribución establecida en el art. 12, inc. g), de la Ley 6.717 (t.o. por Dto. 4.771/95), que asciende a la suma de pesos ciento trece (\$ 113) bajo apercibimiento de tener por firme la resolución apelada en el caso que se produjese la caducidad del procedimiento en esta instancia (arts. 15 de la ley citada; 36, inc. 1; y 318 del C.P.C. y C.; y 127 del Dto.-Ley

7.647/70). Asimismo, se intima a la Dra. Ana María Martínez a que acredite el pago del anticipo previsional del art. 13 de la mencionada ley, bajo apercibimiento de comunicar su incumplimiento a la Caja Profesional respectiva. Finalmente, se tiene por constituido el domicilio en Calle 45 762, piso 1.º, dpto. "A", de la ciudad de La Plata.

Que mediante el comprobante de pago de f. 857 queda cumplimentada la mentada intimación.

Que se procede a dar traslado a la representación fiscal, del recurso de apelación articulado, con remisión de actuaciones por el término de quince días, para que conteste agravios y en su caso oponga excepciones (art. 111 del Código Fiscal, t.o. en 2004), obrando a fs. 860/863 el responde del representante fiscal de la A.R.B.A.

Que en orden al ofrecimiento probatorio efectuado en el libelo recursivo, mediante providencia de f. 868, se dispone la apertura a prueba, proveyéndose la documental, informativa y pericial contable ofrecidas.

Que mediante providencia de f. 887, se tienen por recibidas las actuaciones por la perito del Cuerpo, Cra. Beatriz Piana. Asimismo, se procede a agregar los escritos presentados por el Sr. Guillermo Rebotaro, por su propio derecho y en representación de la firma a fs. 879 y 881. Se tiene presente lo manifestado por la apelante respecto de la puesta a disposición de los peritos, de la documentación que le fuera requerida. Se ordena el libramiento de oficios reiteratorios a la empresa "Fomoe S.A." (arts. 396 y 397, C.P.C.C.) y se suspende el plazo para la presentación de la pericia contable desde la fecha del pedido.

Que a f. 891, se procede a agregar el escrito presentado por el Sr. Guillermo Rebotaro, se tiene por acreditado el diligenciamiento del oficio a la firma "Longueira y Longueira S.A." y se ordena un nuevo libramiento a dicha firma bajo apercibimiento de tener por desistida la medida peticionada.

Que habiendo contestado la firma "Fomoe S.R.L.", conforme constancias de fs. 896/1.182, mediante Auto de f. 1.183 se dispone tener por producida la prueba informativa y levantar la suspensión de los plazos dispuesta a f. 887 atinente a la realización de la pericia técnica. A tales fines, se fija nueva fecha para la presentación del informe pericial contable, la que operará dentro de los veinte días hábiles, computados a partir del día siguiente de la notificación del Auto que se transcribe, a los peritos intervinientes.

Que con fecha 14 de noviembre de 2011, se procede a agregar el informe pericial realizado por los peritos Cra. María Beatriz Piana y Miguel Angel Castilla y la documentación anexa (fs. 1.188/1.198), dándose traslado a las partes por el término de diez días, con copia.

Que mediante providencia del 25 de abril de 2013, se hace saber a las partes que la Sala se integrará con la Vocal de 7.ª Nominación Dra. Mónica Viviana Carné, por haber hecho uso del beneficio jubilatorio el Dr. Luis Adalberto Folino.

Que atento al estado de las actuaciones se resuelve llamar "Autos para sentencia" (arts. 126 y 127 del C.F., t.o. en 2011).

Y CONSIDERANDO:

I. Que, agravia al apelante, el rechazo por parte de la autoridad fiscal de la prueba informativa y pericial propuesta en el procedimiento determinativo, configurando ello, a su entender una clara violación al derecho de defensa consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional.

Impugna el encuadre que efectúa la autoridad de aplicación de la actividad en la que gira comercialmente, toda vez que a criterio del organismo de recaudación, la firma contribuyente compra el producto “servicios turísticos” y luego lo vende a los clientes-pasajeros, mientras que la recurrente sostiene que intermedia entre el mayorista, vendedor del producto, y el cliente “pasajero”, percibiendo por ello las comisiones respectivas, sobre las cuales debe tributar el impuesto. Acredita lo expuesto, haciendo remisión a la documental adunada a las actuaciones (f. 224). Agrega que el cliente recibe su voucher –emitido por el mayorista– con un detalle de la totalidad de los importes abonados por los productos y/o servicios contratados.

Que como consecuencia de lo expuesto, sostiene que la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos a abonar no es el importe total abonado por el pasajero, sino el de la comisión percibida (diferencia entre lo abonado al mayorista y lo abonado por el pasajero).

Alega que pretender percibir la alícuota del tres coma cinco por ciento (3,5%) sobre el total de lo abonado por el pasajero, resulta confiscatorio toda vez que el importe resultante del tributo deviene por demás significativo (y a veces casi total) respecto a la comisión (diferencia entre lo pagado al mayorista y lo cobrado al pasajero) percibida. Cita doctrina y jurisprudencia en abono de su postura.

Plantea la inconstitucionalidad de los arts. 18 y 21 del Código Fiscal –t.o. en 2004– y cs. de años anteriores, por resultar violatorios de garantías constitucionales de igualdad ante la ley, libertad de trabajar y contratar, vulnerando la Ley de Sociedades y el Código Civil y por consiguiente, contrarios a dicha norma federal.

Que sin perjuicio de lo expuesto, desconoce la responsabilidad solidaria endilgada enrolándose en la postura que la misma no es objetiva derivada del mero hecho de ser director, administrador, gerente o representante de una persona jurídica o de cualquiera de los otros entes a quienes la ley atribuye la calidad de sujetos de derecho tributario, sino que se trata de una responsabilidad subjetiva, atribuible por un hecho personal, ejecutado por él mismo y que le sea imputable a título doloso o culposo. Abona lo expuesto con jurisprudencia nacional.

Sostiene que los artículos que regulan la responsabilidad solidaria en materia tributaria resultan inaplicables, por regular materia expresamente delegada por las provincias en el estado federal. Subraya que en manera alguna puede el estado provincial determinar cuáles obligaciones son solidarias –o no–, ya que ello está normado en el Código Civil (arts. 495 y ss., y 699 y ss., de dicho Código). Finalmente por lo expuesto, solicita que se exima de cualquier responsabilidad al socio gerente administrador de la contribuyente, Sr. Rebottaro, dejando planteada la inconstitucionalidad de los arts. 18 y 21 del Código Fiscal –t.o. en 2004– y cs. de modificaciones posteriores.

Que pone de manifiesto la vulneración del “principio de razonabilidad”, al establecerse la multa en un porcentaje que asciende al treinta por ciento (30%) del presunto impuesto dejado de abonar, sin justificación alguna del porcentaje determinado, alegando la inexistencia de un accionar malicioso por parte del contribuyente en el devenir de las actuaciones; por ello solicita se reduzca al mínimo legal la sanción cuestionada (fs. 610 vta., Cap. IX del “Recurso de apelación”).

Deja planteado el Caso Federal (art. 14 de la Ley 48).

II. Que a su turno, la representación fiscal, aclara que los agravios esgrimidos constituyen una reiteración de los planteos formulados en la instancia previa al descargo, los cuales han sido analizados oportunamente, quedando demostrado palmariamente la improcedencia de los argumentos vertidos en su defensa.

Que “a priori”, con relación al conculcado derecho de defensa, la representación entiende que resultan infundadas e improcedentes las manifestaciones vertidas en tal sentido, toda vez que las diferencias determinadas a favor del Fisco surgen de un procedimiento que se ha ceñido a la normativa fiscal aplicable. Es decir, se ha desarrollado enmarcado en la legalidad, resultando en todos sus términos ajustados a derecho, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del contribuyente. Cita jurisprudencia de este Cuerpo.

Que con relación a la falta de atención de las defensas presentadas y a la denegatoria de la producción de la prueba ofrecida, resalta que el juez administrativo ha obrado de conformidad al art. 384 del C.P.C. y C. Así, “... si bien el juez tiene el deber de apreciar la prueba, ello no implica la obligación de referirse en detalle a cada uno de los elementos aportados, sino de seleccionarlos a fin de fundar el fallo en las más eficientes ...” (T.F.A. P.B.A., Sala III, “Camino del Abra S.A.”, del 15/5/03).

Que de lo señalado, la representación fiscal infiere que la queja en análisis carece de sustento legal no pudiendo prosperar atento que el contribuyente ha gozado, y de hecho, aunque infructuosamente, ha presentado las defensas que hacían a su derecho.

Que en cuanto a las denuncias por sustracción de la documentación contable de la firma, es dable señalar que ante los requerimientos de documentación, y habiéndose informado al contribuyente las consecuencias que devienen del incumplimiento de los deberes de información y colaboración (Actas de requerimiento 010013616 y de comprobación N° 010027299 y 010027471/2 obrantes a fs. 23/31), presentó una nueva declaración testimonial efectuada ante la Policía de la Provincia de Buenos Aires el 23/7/07 (fs. 269 y 439), donde amplía la efectuada el 8/11/06 manifestando que “... la semana pasada al comenzar a realizar el balance anual constata que se había obviado mencionar en la denuncia el faltante de un libro subdiario de venta y facturas de venta por el período enero del 2001 hasta diciembre de 2005”. Alega que dicha declaración no guarda relación con la omisión en análisis, toda vez que el art. 8 del estatuto constitutivo de la sociedad prescribe: “El ejercicio social finalizará el día 31 del mes de julio de cada año. A dicha fecha deberá realizarse un balance general y demás estados contables que prescribe la legislación vigente ...” (f. 34), de manera tal que resulta al menos sospechoso que ante los requerimientos, el contribuyente advierta recién entonces que le faltan facturas de ventas por el período enero de 2001 a diciembre de 2005 para incluir en un balance que cierra en la fecha citada y correspondería al ejercicio 2006/2007.

Que en orden al cuestionado encuadre de la actividad desarrollada por la firma cabe consignar que el contribuyente declaró la de “intermediación en el servicio minorista de agencia de viajes” y que sus clientes –en su mayoría– son consumidores finales (f. 61), mientras que de la verificación realizada se constató que la misma es la de “Servicios minoristas de agencias de viajes”, según lo informado por los proveedores circularizados (ver fs. 206/224).

Que, asimismo, destaca, que de los informes recibidos de las firmas Consult House Turismo S.A. (f. 206), Assurance Medicale S.A. (f. 208), Fomoe S.R.L. (f. 223), entre otras, surge con claridad que la utilidad de la fiscalizada no tiene sustento en las comisiones percibidas –como sostiene el contribuyente– sino en la comercialización (ventas) del servicio que presta, por lo que deviene concluir que lo argumentado por el apelante respecto al encuadramiento de su actividad, debe desestimarse y confirmarse la base imponible determinada por los agentes intervinientes. Consecuentemente la aplicación de la alícuota por la actividad verificada –tres coma cinco por ciento (3,5%)– resulta ajustada a lo normado por el art. 11, inc. b) de la Ley 13.155; y 13.297, para los períodos fiscales 2004 y 2005, respectivamente, correspondiendo por tales motivos desestimar los agravios en tal sentido.

Que con relación a la aplicación de la legislación de fondo por mandato constitucional, por entender el apelante que la legislación local se contrapone a la Carta Magna cita jurisprudencia de este Cuerpo que desvirtúa el agravio bajo tratamiento (“Ferretería Argentina Bahía Blanca”, Reg. N° 543, Sala I de fecha 7/10/05).

Que en lo concerniente a la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Oscar Guillermo Rebottaro, aclara que ésta es impuesta por estricta aplicación del Código Fiscal (art. 18 del citado cuerpo legal). Concluye que la responsabilidad solidaria e ilimitada estatuida en cabeza del apelante, en su carácter de socio gerente, surge de las constancias obrantes en Autos (fs. 45, F. R-200 rubricado por el Sr. Rebottaro, fs. 39/41, contrato de cesión de cuotas, y demás documentación glosada a las actuaciones). Aduce que resulta evidente que dicha atribución ha resultado del procedimiento llevado a cabo, en el que se han respetado los derechos al previo y debido proceso, limitándose el organismo a cumplir con los pasos dispuestos por las normas legales, motivo por los cuales rechaza las quejas traídas en tal sentido.

Aclara que tampoco puede argumentarse una defensa en torno a los caracteres del instituto en el orden jurídico nacional (Ley de Sociedades), ni en una remisión a preceptos constitucionales en cuanto a atribuciones para el dictado de las normas en cuestión (art. 75, inc. 12, de la Carta Magna), que difieren del establecido en el orden tributario provincial. Ello por cuanto aún cuando no surgiera del concepto de autonomía del derecho tributario la facultad de apartamiento de la legislación local de las normas sobre solidaridad contenidas en la Ley de Sociedades Comerciales, tal apartamiento encuentra fundamento constitucional válido en el art. 121 (anterior 104) de la Constitución Nacional. Por ende, la responsabilidad solidaria de los denominados “dirigentes de sociedades”, como se señalara, surge de disposición expresa de la ley provincial. Consecuentemente, remarca que la doctrina y jurisprudencia en que sustenta su posición el apelante, resulta inaplicable al caso en tratamiento.

Que en orden a la queja relacionada con la irrazonabilidad de la multa impuesta, señala que habiéndose acreditado que devienen procedentes las diferencias determinadas, no

puede negarse la comisión de la infracción sancionada en tanto se ha configurado la omisión prevista y penada en el art. 53 del Código Fiscal (t.o. en 2004), ello así en tanto para la configuración de dicha infracción basta que se incumpla total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, situación que ha confirmado el Tribunal en reiterados pronunciamientos.

Que en dicho íter, añade que probada la infracción, la sanción surge directamente de la ley, resultando irrelevante la ausencia de intención, bastando el hecho objetivo que configure la infracción. Por ello, aduce que yerra el apelante cuando manifiesta que debe probarse un obrar malicioso por parte del contribuyente (elemento subjetivo) que amerite la aplicación de la multa. Cita jurisprudencia de este Cuerpo.

Por lo tanto, concluye que habiéndose graduado la multa dentro de los parámetros fijados por la norma, se pronuncia por la razonabilidad de la misma, rechazando el pedido de reducción al mínimo legal.

Con relación al planteo del Caso Federal, deja en claro que no siendo ésta la instancia válida para su articulación, se la tenga presente para la etapa oportuna.

III. Que entre las medidas probatorias sustanciadas, obra a fs. 1.188/1.199 el informe pericial contable elaborado conjuntamente por la Cra. Piana Beatriz y el Cr. Castiglia Miguel Angel como Perito del Tribunal Fiscal y Perito de parte respectivamente. Respecto a los puntos periciales, a saber: “a) Liquidaciones por comisiones efectuadas por las empresas: Consult House Turismo S.A., Fomoe S.R.L., Asurance Medicales S.A., Longueira y Longueira y Eurovips Viajes Futuros S.R.L. durante los años 2004 y 2005; b) si sobre dichas comisiones Castur S.R.L. abonó el impuesto sobre los ingresos brutos; c) si las mencionadas empresas entregaron liquidaciones de los productos encargados por pasajeros a través de la contribuyente; d) di dichas liquidaciones contenían los importes que debían abonar los pasajeros y los que debía abonar la contribuyente; f) adjunte copias de las mencionadas liquidaciones; g) si el tres coma cinco por ciento (3,5%) del importe facturado por la contribuyente a los pasajeros resulta ser superior en un treinta y tres por ciento (33%) a la comisión percibida por cada operación (diferencia entre lo cobrado y lo abonado al mayorista). Aclaraciones previas: “... Para la contestación de los temas periciales relevaremos la contestación de los oficios que surgen de la prueba informativa. En los mismos se requería a las empresas intervinientes la descripción de la operatoria comercial, con el siguiente cuestionario: a) si las labores desarrolladas durante los años 2004 y 2005 por Castur S.R.L. fue la de intermediación en la prestación de servicios de turismo brindados por esas empresas a pasajeros clientes del contribuyente. b) Si por dicha intermediación el contribuyente percibió comisiones. c) Si esas empresas entregan al pasajero voucher con detalle de los servicios contratados. d) Si esas empresas entregaban un detalle de la liquidación de montos a abonar por el pasajero por los servicios contratados por él y lo que debía abonar el contribuyente. e) Si la diferencia entre los que debía abonar el pasajero y lo que abonaba el contribuyente era la comisión que percibía este por su labor de intermediación. f) Monto de las liquidaciones a favor del contribuyente durante los años 2004 y 2005. g) Si los montos de los importes a abonar por los pasajeros por los servicios por ellos contratados estaban suficientemente publicados y en conocimiento de los pasajeros. Cabe mencionar que no se cuenta con los libros societarios ni los registros de I.V.A. ventas ni compras de la empresa, debido a su pérdida. Realizamos en la instancia la tarea de localización de los presupuestos emitidos

a los clientes y la facturación de respaldo y/o liquidaciones de las proveedoras del servicio turístico, en el caso de existir. Es decir brindaremos la información de las comisiones cobradas por el contribuyente en las operaciones en las cuales hemos encontrado respaldo documental, que en algunos casos consiste en documentación extracontable. Es importante mencionar que la documentación examinada es propia de la actividad de turismo, brindando las liquidaciones analizadas información relativa a los datos del pasajero, destino, servicios contratados e importes pagados. Asimismo, reiteramos el análisis y confrontación con las respuestas a los oficios de las empresas intervinientes en la operatoria. Como perito del Tribunal Fiscal de Apelación aclaro que no opinaré sobre la actividad de intermediación de la empresa, siendo tema del decisorio de Autos. La empresa Assurance Medical S.A. y Lingueira y Longueira S.A. no contestaron los oficios oportunamente enviados, por ende no hemos podido relevar ningún tipo de información. La contestación de los puntos periciales se realizará en forma conjunta por empresa proveedora en contestación de los ptos. a), c), d), y f). Liquidaciones por comisiones efectuadas por las empresa: Consult House Turismo S.A., Fomoe S.R.L., y Eurovip's - Viajes Futuros S.R.L. durante los años 2004 y 2005 ...". El informe pericial se complementa con las planillas obrantes a fs. 1.193/1.198.

IV. Voto de la Cra. Estefanía Blasco: que en este estadio, corresponde abordar los agravios impetrados por el apelante contra la Disp. determinativa y sumarial 253/08 y resolver si dicho acto, se ciñe a derecho.

Que el primer agravio expuesto versa sobre la denegación por parte de la autoridad de aplicación de la prueba informativa y pericial contable ofrecidas en el procedimiento determinativo, configurando ello, a su entender una clara violación al derecho de defensa previsto en el art. 18 de la Constitución Nacional; al respecto es dable señalar que dicha manifestación importa un planteo de nulidad del acto en crisis. Es de remarcar que la sanción de nulidad reconoce la presencia de elementos que se encuentran vulnerados, graduándose el daño producido a los intereses en juego: el de los particulares y el de la administración. Esta graduación de los intereses jurídicos vinculados con la lesión que producen las irregularidades del acto administrativo, se ampara en el principio de estirpe administrativa: la conservación del acto irregular, ya que salvar y mantener el acto, pese a su irregularidad, será menos dañoso que el perjuicio o gravamen que el vicio produce.

Que si bien la autoridad tributaria, ha denegado la producción de la prueba informativa y pericial contable propuesta en el descargo, en el marco del procedimiento determinativo y sumarial, conforme con las facultades que le confiere el mismo art. 102 (cuarto y quinto párrafos) del Código Fiscal, t.o. en 2004 y cs. de modificatorias ulteriores, no se advierte vulneración al derecho de defensa del aquí recurrente, quien ha logrado su producción en esta instancia –f. 868–. Así, en reiteradas oportunidades ha manifestado este Cuerpo que las nulidades no existen en el mero interés de la ley: no hay nulidad sin perjuicio. En similar sentido, ha sostenido Alsina: donde hay indefensión hay nulidad; si no hay indefensión no hay nulidad (Tratado, T. I, pág. 652). Además es nutrida la jurisprudencia sobre el tema, habiéndose declarado que no procede la declaración de nulidad fundada en el exclusivo interés de la ley (Cám. Nac. Civ., L.L. T. 88, pág. 104). Tanto el Superior Tribunal de la Provincia como la Corte Federal, han declarado que la existencia de perjuicio debe ser concreta y evidente. (S.C.B.A., LL 70-667 y Fallos 262; 206).

Que este Tribunal ha resuelto, desde antiguo, respecto del modo cómo deben decidirse ciertas nulidades, descartando las que no tengan interés práctico y sólo puedan satisfacer un deseo puramente formal y externo, vacío de todo contenido eficiente (T.F.A. P.B.A., Autos “Faenadores Platenses”, Sentencia del 14/9/95, Reg. N° 5.465, “Magnani e Hijos S.H.”, Sentencia del 3/10/12, Reg. N° 1.716, Sala I).

Que en sustancia, la cuestión a resolver versa sobre el encuadre de la operatoria comercial desarrollada por el contribuyente “Cas Tur S.R.L.”, y la alícuota aplicable. Vale precisar que el contribuyente considera que su actividad es la de “Servicio minorista de agencia de viajes, por sus actividades de intermediación” (Código 634202), mientras que el Fisco considera que la actividad desarrollada consiste en la prestación de “Servicios minoristas de agencias de viajes” (Código 634201).

Que la resolución determinativa impugnada, transcribe el art. 4 del contrato constitutivo de la sociedad (f. 32), el que establece: “La sociedad tiene por objeto dedicarse por cuenta propia o de terceros, o asociada a terceros a las siguientes actividades: a) servicio de turismo: la explotación del turismo nacional e internacional, organizando, promoviendo, realizando y financiando el transporte y alojamiento de cosas y personas, convenciones, viajes de estudio y excursiones por cuenta propia o por intermedio de terceros, asociada o representando a terceros, mediante el expendio de pasajes terrestres, fluviales, marítimos o aéreos; podrá establecer sucursales, agencias o representaciones en el interior del país o del extranjero, asignándoles o no un capital fijo; b) inmobiliaria: ... mandataria: mediante el ejercicio del mandato por cuenta y orden de terceros, como representante y/o administradora de negocios comerciales, incluso comisiones y consignaciones. Para el cumplimiento de sus fines la sociedad tiene plena capacidad jurídica para efectuar todas las operaciones, negocios, actividades, actos y contratos que se relacionen directa o indirectamente con el objeto social ...” (f. 542). Expone que el contribuyente se halla inscripto en el impuesto sobre los ingresos brutos declarando como actividad “Servicios minoristas de agencia de viajes, por sus actividades de intermediación” (Código NAIIB/99: 634202), siendo ello concordante con lo manifestado a f. 61, por el gerente de la firma.

Que desde la óptica del contribuyente, el ejercicio de su actividad comercial tornaría aplicable las previsiones del art. 195 del Código Fiscal –t.o. en 2011– pudiéndose valer de una base imponible diferencial constituida por la diferencia entre lo abonado al mayorista (proveedor de los servicios de transporte, hotelería, excursiones) y lo abonado por el pasajero. Partiendo de tal premisa, el contribuyente sostiene que tributa el impuesto sobre los ingresos brutos sobre la base imponible constituida por los ingresos que percibe en concepto de comisión por la gestión de intermediación ejecutada. Así conformada la base imponible –diferencial–, del gravamen de la gabela, aplica la alícuota del seis por ciento (6%). En contraposición se sitúa el criterio del Fisco, quien considera la totalidad de los ingresos que percibe por la comercialización de los servicios de agencia de viajes y los grava a la alícuota del tres con cinco por ciento (3,5%) de conformidad al art. 11, inc. b), de la Ley Impositiva 13.155 y 13.297 para los períodos 2004 y 2005, respectivamente. (código de actividad 634201).

Que respecto al ajuste practicado, el acto en crisis a f. 542 “in fine” y vta. expresa: “... Que de las verificaciones efectuadas se constató que la actividad desarrollada es la de ‘Servicios minoristas de agencias de viajes’, Código de actividad 634201, de acuerdo con la información suministrada por los proveedores circularizados, cuyas respuestas

obran en el expediente a fs. 206 a 227, donde surge claramente que el contribuyente no percibió liquidaciones por servicios de intermediación, sino que efectuó la compra de los servicios turísticos que revendió y en especial de acuerdo con lo manifestado por los proveedores Consult House Turismo S.A., a fs. 206 y Fomoe S.R.L. a f. 223”.

Atento a lo expuesto, corresponde hacer mérito de las pruebas producidas en esta instancia –informativa y pericial contable–, y de la documental adunada al expediente en el curso del procedimiento determinativo y sumarial la cual ha creado la convicción del juez administrativo en sentido contrapuesto a la postura del recurrente; ello a fin de dilucidar la naturaleza de la real actividad desarrollada por la firma, en los períodos fiscalizados.

Que los peritos, aclaran que en la elaboración de su informe no han podido contar con los libros societarios ni los registros del “Libro I.V.A. ventas” ni “compras” debido a su “pérdida” (f. 1.189), lo que queda acreditado con la denuncia policial obrante a f. 91.

Que en cuanto al respaldo documental de las operaciones realizadas por el contribuyente, la labor de los peritos consistió en la localización de los presupuestos emitidos a los clientes, facturación correspondiente y liquidaciones de las empresas proveedoras del servicio turístico. Las comisiones cobradas por el contribuyente y que fueran informadas en cuadros anexos de fs. 1.193/1.195, encuentran sustento documental a fs. 872, 875 y 896/1.182.

Que entre los principales proveedores de servicios turísticos, la empresa “Consult House Turismo S.A.”, informa sobre su vinculación comercial con la firma “Castur S.R.L.”, calificándola como agencia de viajes que actúa como intermediaria en la prestación de servicios turísticos a sus pasajeros-clientes. Agrega que emite vouchers a nombre de los pasajeros-clientes de “Castur S.R.L.” con el detalle de los servicios reservados y entrega a la contribuyente las liquidaciones respectivas. Se efectuó el relevamiento de los presupuestos realizados a los clientes y las liquidaciones de la firma “Consult House Turismo S.A.”, lo que se plasmó en el cuadro anexo que luce a f. 1.194, donde se individualizan los clientes, número de facturas, fecha de las operaciones y la comisión liquidada. Se deja expuesto que el fiscalizador confeccionó una planilla a f. 207 donde relevó la misma documental.

Concordantemente, la firma “Eurovip’s Viajes Futuros S.R.L.” informa que “Castur S.R.L.” durante los períodos fiscalizados actuó como intermediaria en la prestación de servicios turísticos entre sus clientes y “Eurovip’s - Viajes Futuros S.R.L.”, mayorista de turismo, percibiendo comisiones por su labor de intermediación (f. 872 vta). Los peritos informan a f. 1.190, que la firma oficiada ha brindado un detalle de las comisiones abonadas a “Castur S.R.L.” en forma anual (año 2004 y 2005). Asimismo, se relevaron los presupuestos realizados por el contribuyente, información que fuera confrontada con la contestación al oficio librado a la firma “Eurovip’s - Viajes Futuros S.R.L.”, quedando todo reflejado en el cuadro anexo de f. 1.193.

Que asimismo, la firma “Fomoe S.R.L.”, también refirió sobre la actividad de intermediación en la prestación de servicios de turismo, acompañando copias de los expedientes de las operaciones agregadas a fs. 896/1.180. En las liquidaciones se individualizan los pasajeros, los detalles de los viajes y en la parte concerniente a resúmenes para los clientes se detallan los precios de venta, la comisión agencia y el

valor total. Asimismo, se individualiza el detalle de comisiones con porcentajes variables sobre el precio de venta y la carga impositiva correspondiente. En base a dicha información se ha realizado el cuadro anexo de fs. 1.195/1.198, informando las operaciones de los años 2004 y 2005, en el cual se individualizan los clientes, N° de facturas, fecha de las operaciones y la comisión liquidada. Con la finalidad de corroborar la facturación de respaldo interviniente en las operaciones comerciales, los peritos cotejaron: a) la información recibida en la contestación de los oficios; b) la informada por la empresa proveedora en la circularización realizada en la instancia del ajuste impositivo, obrante a fs. 225/227. c) El acta de comprobación de fs. 249/251, en la cual se detallan los comprobantes de compras no registradas en el “Libro I.V.A. compras”. De dicho análisis se desprende que es coincidente la facturación total informada por la empresa proveedora oficiada en la instancia pericial. d) Si sobre dichas comisiones “Cas Tur S.R.L.” abonó el impuesto sobre los ingresos brutos, informan sobre la presentación y pago del gravamen que surge de la base de datos de A.R.B.A. y que es coincidente con lo reflejado por el fiscalizador actuante en los Fs. R-222 de fiscalización y ajuste. e) Si las diferencias entre ambas sumas eran las comisiones que percibía la contribuyente. En base a las liquidaciones de las distintas empresas oficiadas los peritos informan que las comisiones están establecidas en cada una de ellas y han quedado expuestas en los cuadros anexos. g) Si el tres coma cinco por ciento (3,5%) del importe facturado por la contribuyente a los pasajeros resulta ser superior en un treinta y tres por ciento (33%) a la comisión percibida por cada operación (diferencia entre lo cobrado y lo abonado al mayorista). En este punto, se expone que teniendo en cuenta que la Comisión percibida por “Cas Tur S.R.L.” nunca fue superior a un once por ciento (11%) según consta en las Liquidaciones analizadas, el importe que surge de aplicar el tres coma cinco por ciento (3,5%) al monto neto de ventas, es superior en todos los casos al treinta y tres por ciento (33%) de la comisión percibida por cada operación.

Que del informe pericial puede advertirse cómo queda conformado el circuito comercial, donde la agencia no actúa como representante o mandataria de los proveedores de servicios turísticos en nombre de estos, sino como intermediaria en nombre propio y por cuenta ajena, recibiendo en contraprestación una comisión, cuyos importes configuran la base imponible del gravamen fiscalizado. En igual sentido este cuerpo así lo ha resuelto en Autos “Rossi Viajes y Turismo S.R.L.”, Sentencia del 16/11/09, Sala III, donde además se expone que existe posición doctrinaria que entiende que del texto de las leyes que conforman el marco regulatorio de la actividad que desarrollan las agencias de viajes, (Ley 18.890 y Dto. reglamentario 2.182/72), claramente se desprende el carácter de intermediación asignado a las agencias de viajes y turismo. Si bien actúan en nombre propio, utilizando su razón social y facturando con su propia documentación, el que presta efectivamente el servicio, es un tercero, que a su vez, es el verdadero responsable directo de las cuestiones jurídicas que pudieran derivarse de la prestación a condición de que ello se encuentre debidamente especificado y no medie culpa, dolo o negligencia. “Tratamiento impositivo de turismo” de los autores Scaletta - Giménez-Spina, 2.ª Edición de Osmar D. Buyatti Librería Editorial.

En similar sentido, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires reconoció el carácter de intermediación de las agencias o empresas de turismo disponiendo en la ley impositiva para el año 2009 que debían tributar al cuatro coma cinco por ciento (4,5%) los códigos 6341, 6342 y 6343 comprensivos de los servicios mayoristas de agencias de viajes, servicios minoristas y servicios complementarios de apoyo turístico, respectivamente,

sobre la base imponible reconocida para los intermediarios –diferencia entre el monto que se recibe del cliente por servicios turísticos y los valores que deben transferirse al comitente en el período fiscal–. Estos servicios incluyen, entre otros, la planificación y organización del viaje –alojamiento y transporte–, billetes aéreos, y los complementarios como los servicios de guías turísticos. Asimismo, previó que “para el supuesto de servicios prestados por agencias o empresas de turismo con la utilización de bienes propios o de productos que no sean específicamente turísticos, tributan a la alícuota general” –todo ello conforme art. 60, Ley 2.998–. Tal postura reconoce como antecedente jurisprudencial el fallo del Tribunal Superior de Justicia, de fecha 2/11/05, en la causa “Viajes ATI c/G.C.B.A./impugnación de actos administrativos s/recurso de apelación ordinario concedido” en el cual sus integrantes sostuvieron que el Fisco (que pretendió imponer la totalidad de los ingresos facturados) no pudo probar que la actora efectuase el servicio por cuenta propia (transporte, alojamiento, gastronomía, espectáculos, tours, etc.) o por subcontratistas suyos, ni que hubiese locado en interés propio plazas de medios de transporte u hoteles con antelación a la venta de sus servicios, o que fuera la responsable ante sus clientes por las reservas efectuadas. Asimismo, resultó demostrado que la operatoria habitual de la agencia es la vinculación entre los pasajeros y los prestadores con la finalidad de concretar determinados viajes de turismo lo cual caracteriza una relación de intermediación, la que no pudo ser rebatida por el Fisco.

En consecuencia cabe concluir que, en virtud de la evaluación practicada respecto de la documentación obrante en autos, la valoración de las pruebas sustanciadas y las consideraciones desarrolladas, el ajuste practicado en el caso concreto respecto de la totalidad de los valores facturados a los clientes por los servicios contratados deviene improcedente, debiendo computarse como base imponible sólo las comisiones recibidas. Sobre la base así calculada corresponderá aplicar la alícuota del seis por ciento (6%), determinando de tal modo el impuesto ajustado por tales servicios. Del impuesto así determinado deberá descontarse lo efectivamente pagado por la apelante conforme los montos expuestos en los Fs. R-222 de fs. 290 y 291. En conclusión, el ajuste practicado deberá ser reliquidado conforme las pautas apuntadas, lo que así se declara.

Que en orden a la tacha de inconstitucionalidad de los arts. 18 y 21 del Código Fiscal –t.o. en 2004– cs. de modificaciones ulteriores, es menester reiterar que en virtud del precepto contenido en el arts. 12 del Código Fiscal –t.o. en 2011– y 14 del Dto.-Ley 7.603/70, la petición exorbita la competencia de este Tribunal, en la medida en que no se invoca ningún precedente jurisprudencial de la Corte Suprema de Justicia de la Nación ni de la Suprema Corte de Justicia de la provincia de Buenos Aires que permita aplicar doctrina en tal sentido al caso concreto.

Que en relación a la responsabilidad solidaria e ilimitada atribuida al Sr. Rebottaro Oscar Guillermo bajo el art. 4 de la parte resolutive del acto en crisis, por el pago del gravamen, intereses y multa es dable poner de resalto que los vínculos obligacionales (Fisco - contribuyente; Fisco - responsables solidarios), son autónomos porque el Fisco puede exigir indistintamente a cada uno la totalidad de la deuda; pero como integran una sola relación jurídica tributaria por identidad de objeto (prestación tributaria), son también interdependientes; y en virtud de la solidaridad cada uno queda convertido en sujeto pasivo de la relación obligacional en su integridad.

Que los “responsables solidarios no son deudores subsidiarios, pues esta expresión supone una actuación condicionada a la actuación de la otra parte, lo que no ocurre: 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” (Giuliani Fonrouge - Navarrine. “Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires”, pág. 37, Ed. Depalma, Buenos Aires, 1980).

Que, en virtud de ello, el primer efecto de la solidaridad y lo que constituye la característica principal de ella es que el Fisco tiene facultad de demandar la totalidad de la deuda tributaria no ingresada a cualquiera de los deudores o a todos conjuntamente (cf. Villegas Héctor. “Los agentes de retención y percepción en el derecho tributario”, pág. 130 y ss., Ed. Depalma, Buenos Aires, 1976).

Que, es preciso destacar que el Código Fiscal en forma taxativa legisla sobre el instituto de la cuestionada responsabilidad solidaria en materia de derecho tributario (arts. 21, 24 y 63 del C.F., t.o. en 2011), dentro de las facultades constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias; por ende la consagración de la preeminencia de las normas del Código Fiscal en la gabela resiste todo análisis. En igual sentido, es dable citar doctrina conteste de los Dres. Dino Jarach “Curso superior de derecho tributario 1969”, págs. 288 y 289, Carlos Giuliani Fonrouge y José O. Casás, entre otros citados en Sentencia del T.F.A.-P.B.A., Sala III del 15 de agosto de 2001, en los Autos “Cimaq S.R.L.”.

Que ha dicho esta Sala, que son responsables solidarios los terceros que la ley ubica al lado del sujeto principal y aunque sea ajeno al hecho imponible en sí, coexiste con el contribuyente y la ley le atribuye el carácter de sujeto pasivo y responsable solidario del deudor principal. La situación jurídica del responsable solidario está muy lejos de la de ser castigado por el no cumplimiento de la obligación tributaria por parte del contribuyente. No se lo obliga con finalidad correctora y/o represora sino por el contrario lo que se persigue solamente es garantizar el cobro del crédito fiscal (T.F.A. P.B.A., Sala I, Autos: “Cabrales S.A.” sent. del 21/12/01, “Tria S.A.”, 28/10/04, Reg. N° 411, entre otras).

Que, en nuestro entendimiento, el fundamento de los arts. 24 y 63 del Código Fiscal – t.o. en 2011– y cs. de años anteriores y modificatorias ulteriores, radica en el hecho de que el legislador ha creado una responsabilidad solidaria similar a la existente en el derecho privado (arts. 2003 y 2013, inc. 9, del C.C.), sin beneficio de excusión, ello a fin de garantizar el buen orden de las cuestiones tributarias y prevenir por vía de la particular solidaridad creada por la ley fiscal la evasión (Sala I, en Autos “Iggam S.A.I.”, Sentencia del 18 de febrero de 2005, Reg. N° 452).

Que transitando por la mencionada senda legal, esta Sala ha expresado que para que exista eximente de responsabilidad respecto del hecho imponible del principal, los directores deben demostrar que la infracción u omisión se ha generado en relación de hechos o situaciones para los que no están facultados, y que han sido colocados en la imposibilidad de cumplir (T.F.A.-P.B.A., Sala I, en Autos “Cía. Argentina Colombiana de Café S.A.C.I.I.F.”, del 14 de diciembre de 2000; en “Esso S.A.P.A.”, del 10 de mayo de 2001; en “Roberto Moisés y Cía. S.R.L.”, del 19 de abril de 2001).

Que en referencia a la multa cuestionada en autos, este Tribunal ha expresado que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión de tributo (doctrina de Autos: “Supermercado Mayorista Makro S.A.”, de fecha 8 de febrero de 2001, Sala III.

Que en cuanto a la inexistencia de culpa a los efectos sancionatorios, es menester recordar que, tal como lo ha sostenido el Tribunal Fiscal de La Nación, la aplicación de multa no requiere la existencia de intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto un pago inferior al que corresponde según las disposiciones legales (T.F.N., 31/8/61, “Laboratorios de Electroquímica Médica”, L.L. 105-22). Tal es la opinión de la doctrina mayoritaria. Así, se ha sostenido: “... únicamente se diferencia de la defraudación, en la inexistencia del factor intencional (dolo) ...” (Carlos M. Giuliani Fonrouge, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Derecho Financiero, Ed. 1997, V. II, pág. 753 y ss.). La figura del art. 53 del Código Fiscal –t.o. en 2004– (actual 61), exige un mínimo de subjetividad, o sea de culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. En idéntico sentido se ha pronunciado el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires, Sala III en Autos “A.V.H. San Luis S.R.L.”, de fecha 30 de mayo de 2006.

Por ende, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo con su interpretación subjetiva de las normas aplicables, no por ello podría excusarse para la aplicación de la sanción estipulada cuando existen incumplimientos comprobados.

Que sin perjuicio de lo expuesto, en virtud de cómo ha quedado resuelta la cuestión de fondo, el alcance de la responsabilidad solidaria atribuida y el monto de la multa establecida por omisión del tributo (art. 61 del Código Fiscal, t.o. en 2011), quedan supeditados a lo que resulte de la nueva liquidación que A.R.B.A. debe efectuar, siendo inoficioso expedirme sobre tales agravios.

Que a la reserva del Caso Federal para ocurrir ante la Corte Suprema de Justicia de La Nación por vía del art. 14 de La Ley 48, la cuestión queda planteada para el momento procesal oportuno.

Por ello,

SE RESUELVE:

1. Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Oscar Guillermo Rebottaro, por su propio derecho y en representación de la firma “Castur S.R.L.”, contra la Disp. determinativa y sumarial 253/08, de fecha 4 de diciembre de 2008.
2. Ordenar que A.R.B.A. practique una nueva liquidación del ajuste siendo la actividad desarrollada por la firma “Servicios minoristas de agencia de viajes, por sus actividades de intermediación”, (Código de actividad NAIIB/99: 634202), conforme las pautas desarrolladas en el Considerando IV del presente, debiendo computarse como base imponible las comisiones percibidas y no el total facturado.

3. Establecer que el monto de la multa por omisión de tributo, de corresponder y consecuentemente el alcance de la responsabilidad solidaria e ilimitada establecidos en los arts. 3 y 4 del acto en pugna, quedan a resultas de la nueva liquidación ordenada en el punto anterior.

4. Regístrese, notifíquese y devuélvase.

Firmado: Cra. Estefanía Blasco, vocal de 3.^a Nominación; Dra. Laura Cristina Ceniceros, vocal de 4.^a Nominación; Dra. Mónica Viviana Carné, vocal de 7.^a Nominación. Ante la Dra. María Verónica Romero, secretaria - Sala I.