



## GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

### Sentencia TFABA

**Número:**

**Referencia:** Expediente número 2360-0234994/ 2015 “BERNER S.A”.

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0234994, año 2015, caratulado “BERNER S.A”.

**Y RESULTANDO:** Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 1901/1912 por el Dr. Alberto Pedro Chinellato, apoderado de la firma BERNER S.A., al cual adhieren a fs. 1917/1919, los Sres Hugo Daniel y Gustavo Marcelo Bernabide, por sus propios derechos y el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada N° 7020, dictada el 17 de octubre de 2018 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 1843/1860, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (C.U.I.T. 30-70793421-9) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al año 2013, estableciéndose por el artículo 5° diferencias adeudadas por omitir actuar en tal carácter, que ascienden a un monto de Pesos un millón sesenta y un mil ochocientos veintidós con cincuenta y siete centavos (\$ 1.061.822,57), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, sus modificatorias). Se aplica al agente por artículo 6°, una multa equivalente al cincuenta y cinco por ciento (55 %) del monto del impuesto omitido, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo del citado Código y se establecen por artículo 8°, recargos equivalentes al 60% del impuesto involucrado con más los intereses de ley, conforme artículo 59 inciso g), del mismo plexo legal. Finalmente,

por artículo 9° se establece que responden de manera solidaria e ilimitada con el agente de autos, por el pago del gravamen, sanciones e intereses que pudieran corresponder, los Sres. Gustavo Marcelo y Hugo Daniel Bernabide de conformidad a lo normado por los artículos 21 incs. 2) y 4), 24 y 63 del Código mencionado.

A fs. 2013 son elevadas las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 CF) y a fs. 2016, se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación a cargo del Dr. Angel C. Carballal, radicándose en la Sala I.

A fojas 2020, consentida la integración de la Sala, se otorga traslado a la Representación Fiscal (artículo 122 del CF) obrando su responde a fojas 2021/2026.

A fojas 2030 se intima a la parte que acompañe listado de empresas a oficiar (acompañada con información parcial a fs. 2034/2036), resolviéndose a fs. 2037 abrir la causa a prueba, teniéndose por agregada la documental, ordenándose la producción de la informativa ofrecida y rechazándose por innecesarias para la resolución de la causa la pericial contable y la verificación ocular ofrecidas.

A fs. 2100 se presenta la apelante acompañando constancias de oficios diligenciados, agregándose en Cuerpos XII a XVII, las respuestas obtenidas por clientes de la empresa.

Cabe destacar que intimada la parte a fojas 3909 a que presente el listado de empresas presentado el número de CUIT de cada una de ellas para su debida identificación, bajo apercibimiento de tener por desistida la prueba pendiente de producción, la misma vuelve a presentarse, haciéndose en consecuencia efectivo el apercibimiento a fojas 3915, disponiéndose el cierre del período probatorio, no sin previo informe de situación anexo a fs. 3913/3914.

Por último, se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con la Dra. Irma Gladys ÑANCUFIL carácter de Conjueza. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). Asimismo, en atención al estado del trámite, se llaman "autos para sentencia", el que ha quedado consentido (artículos 124, 126 y 127 del CF).

**Y CONSIDERANDO:** I.- En relación a los agravios traídos por el apelante, luego de una reseña administrativa de las actuaciones, alegan sobre la prueba producida y ofrecida por la parte, los cuales a su entender afectan la legalidad del acto por ser arbitrario e incompleto. Sostiene que la Autoridad de Aplicación emplea un excesivo rigorismo formal, alejando así la búsqueda de la verdad objetiva de los hechos en perjuicio del Agente.

Ofrece un esquema donde relata la figura del agente y su carga pública y sostiene que la prueba ofrecida lo es dirigida para demostrar que las operaciones reclamadas por ARBA fueron abonadas por el contribuyente directo en cada caso. Cita jurisprudencia en torno al tema.

Sostiene además que la multa que se aplica es infundada ya que no se debe suma alguna al Fisco Provincial, como así tampoco los recargos ya que verificadas la prueba no quedaría adeudado importe alguno.

Los responsables solidarios adhieren en un todo a las defensas de la firma del epígrafe y, como argumento específico, niegan la solidaridad que se les imputa por inexistencia de deuda y por una indebida notificación del acto de inicio del procedimiento determinativo a sus personas.

Hace reserva del Caso Federal.

**II.-** Que, a su turno la Representación Fiscal, rechaza el planteo de los agravios traídos.

Sostiene que se ha respetado cada uno de las etapas y requisitos para emitir un acto válido y eficaz, surgiendo de manera clara y una descripción pormenorizada los procedimientos llevados a cabo para arribar al ajuste que se propone. En cuanto a la producción y valoración de la prueba, advierte que de la lectura de los considerandos del Acto en crisis, surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado a la firma, explayándose de manera tal para que conozca la causa del ajuste.

Remite a la apertura a prueba y la medida para mejor proveer dictada a fojas 552/556, 1846 y 1846 vta, 1831/1832 rectificando el ajuste con la confección de nuevos formularios 341 y sus respectivos anexos a fojas 1822/1824.

En relación a la ponderación de la prueba con la que no se ha contado con información y documentación certificada entiende que no es procedente al no estar debidamente certificada y de allí que han sido desestimadas. Cita antecedentes jurisprudenciales de este Cuerpo.

En cuanto a la nulidad intentada por los solidarios y en relación que no fueron notificados a título personal y por tanto no pudieron ejercer su derecho a prueba, se adelanta que a fojas 236/237 obra la notificación de la resolución de inicio donde queda demostrado que han podido ejercer su derecho.

En cuanto a la figura del agente de recaudación, este es quien debe cumplir la función de recaudar el impuesto al momento del cobro de su factura e ingresarlo al Fisco, siendo suya la causal de exculpación de dicha carga pública a través de la

demostración de que el contribuyente directo ha ingresado el gravamen. La mera manifestación de que los contribuyentes ha cumplido sus obligaciones, no basta y no lo libera de la carga que le impone la ley.

El sujeto que actúa en el carácter de Agente está sometido a un régimen legal especial, por cuanto aun refiriéndose a deudas tributarias de terceros, actúa a nombre propio, y no por el contribuyente-cliente sujeto pasivo. De manera tal que no puede eximirse de la prestación sino por justa causa, permaneciendo temporalmente obligado durante todo el término de vigencia del régimen al que está sometido mientras la ley así lo disponga, toda vez que, no debe olvidarse, el mismo resulta un colaborador de esta Autoridad Fiscal en la recaudación de tributos.

Consecuentemente, no puede más que afirmarse que resulta evidente la existencia de perjuicio fiscal ocasionado por las omisiones detectadas y acreditadas en las presentes actuaciones, y a contrario de lo que alega el apelante, ello causa un perjuicio a las arcas del Erario Público, no existiendo en consecuencia en modo alguna un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco.

Refiere que en las actuaciones en pugna, con la apertura a prueba y la medida para mejor proveer dictada, con más la producción de la prueba el juez administrativo se rectificó el ajuste para aquellos casos en los cuales se demostró los extremos impuestos por la Autoridad de Aplicación. Cita jurisprudencia en torno al tema.

A la queja de la tipificación de la figura infraccional, entiende que habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión del tributo. Dicha figura describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, materializada por la falta de percepción del impuesto. Cita jurisprudencia.

En relación a la graduación de la multa remite a lo fundado por el juez administrativo en cuanto los elementos a considerar para la graduación de la sanción, rechazando el pedido de reducción al mínimo legal de quantun infraccional.

A los intereses resarcitorios, los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos de que se vio privado el Fisco ante la falta del ingreso en término del impuesto. Cita jurisprudencia

En cuanto a los recargos, explica que los mismos son aplicados también a los Agentes de Recaudación que no hubiesen retenido o percibido y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque los contribuyentes hubiesen ingresado el gravamen. Advierte que en el marco de la aplicación de la Ley 14.890 resulta en autos su improcedencia por cuanto no se dan los extremos exigidos por la

norma, ya que el tributo como sus intereses debían estar cancelados a la fecha de su vigencia para que opere la reducción del 100% de los recargos. Refiere que los mismos son aplicados también a los Agentes de Recaudación que no hubiesen retenido o percibido y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque los contribuyentes hubiesen ingresado el gravamen.

Si bien no hay agravio en torno a este punto, y en relación a la responsabilidad solidaria atribuida la Representación Fiscal sostiene que, el organismo se ha limitado a cumplir los distintos pasos procesales dispuestos por las normas aplicables, partiendo de la reconocida calidad de los sindicatos responsables, como miembros del directorio, conforme lo establecen los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal. La obligación no es subsidiaria ni posee beneficio de excusión. Los responsables se encuentran en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda. La presunción prevista se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad. Las constancias de autos acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea que los sindicatos responsables, fueron quienes decidieron en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma, sin desvirtuar en autos que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social. Culmina el tratamiento de la queja justificando el apartamiento de la legislación local de las normas sobre solidaridad contenidas en la Ley de Sociedades Comerciales, citando jurisprudencia de este Tribunal en tal sentido. Con el mismo sentido y conforme la legislación provincial, responden por las multas aplicadas sin necesidad de probar la intención dolosa o culposa en la comisión de las infracciones, tal como lo establece el art. 63 del Código citado.

Al caso federal planteado se lo tiene presente para su oportunidad procesal. Por las razones expuestas, la Representación Fiscal solicita se desestimen los agravios traídos y se confirme la disposición recurrida.

**III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL:** Qué en este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por la apelante y la contestación a los mismos realizada por la Representante Fiscal, a los efectos de decidir sobre las controversias que se plantean.

1) En primer lugar de atenderse el planteo de nulidad. En cuanto al derecho de defensa que dice vulnerado el apelante, debo advertir que, el ad quo, no sólo en el Acto en crisis ha respetado el derecho de defensa, sino a lo largo de todo el procedimiento, ya que en el mismo se vislumbra que ha presentado su descargo y acompañado prueba documental, solicitando informativa. Asimismo ARBA dicta la apertura a prueba y dispone una medida para mejor proveer en la búsqueda de la verdad material, hecho que acontece a fs. 552/556, 1846 Y 1846 vta, presentándose

el informe pericial a fojas 1831/1832, analizando la prueba documental obrante a fojas 248, 264/551 y la prueba informativa producida a fojas 732/1810 y en virtud de su resultado se rectificaron los papeles de trabajo y el ajuste, considerando la confección de nuevos formularios los que surgen a fojas 1822/1824.

Todo lo hasta aquí narrado fue expuesto por el juez administrativo in extenso a fojas 1846 y siguientes, teniendo siempre oportunidad de ofrecer pruebas a lo largo del proceso, hecho que se replica nuevamente en esta Alzada, donde aporta la prueba que considera a su derecho.

En torno a ello, *"...Vale recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por su carácter esencial o por afectar derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto (arg. art. 103, ord. gral. 267; B. 56.502, "Fittipaldi", sent. de 13-8-2003; B. 60.970, "Simonetti", sent. de 22-12-2008; B. 58.990, "Melcon", sent. de 1-6-2011; B. 58.974, "Verona", sent. de 17-8-2011; B. 65.621, "Sheridan", sent. del 6-5-2015; B. 57.335, "Fernández", sent. de 4-5-2016)..."* (S.C.B.A., en la Causa B. 65.185, "Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa": Sentencia del 20 de septiembre de 2017).

Sobre la base de este claro criterio jurisprudencial, puede adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que protegen al contribuyente de marras.

Que, en cuanto a lo alegado por la prueba ofrecida, los apelantes en oportunidad del descargo han ofrecido prueba documental e informativa la cual se ha producido y valorado por la Autoridad de Aplicación quien consideró conforme a su criterio que la documentación ofrecida para ciertos clientes no era la apropiada para cumplir con los extremos del Informe DPR 208/2006 que exigía la certificación contable ante el Consejo Profesional de Ciencias Económicas, facultad valorativa que tiene el juez administrativo a la hora de apreciar la prueba producida en la instancia del procedimiento determinativo.

Ahora bien, en el recurso ahora intentado se ha ofrecido prueba pericial e informativa, la cual se advierte, se vincula con la prueba habitual que es utilizada por los agentes de recaudación que intentan demostrar la no omisión del tributo, por lo cual no se encuentra vulnerado el derecho de defensa de las partes apelantes.

La forma pormenorizada en que se detallan los procedimientos de auditoría fiscal utilizados para obtener las bases del ajuste fiscal, dando explicaciones de las causas y respondiendo a parámetros razonables teniendo en cuenta el marco legal y la documentación respaldatoria que dieran basamento a dichas diferencias impositivas, dan cuenta del debido respeto a las etapas y procedimientos llevados a cabo para concluir con la existencia de un reclamo Fiscal por parte de ARBA, no encontrando en absoluto un acto viciado de nulidad.

Nuestra Suprema Corte de Justicia ha expresado: “... en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)... Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18XI-2015; e.o.) ...” (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en cada uno de los actos dictados. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (en igual sentido en autos “Frigorífico Penta S.A”, Sala I, Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150). En razón de lo expuesto, corresponde descartar la nulidad articulada, lo que así declaro.

Con respecto al planteo que realizan los responsables solidarios respecto a las

supuestas deficiencias en las notificaciones efectuadas, analizadas las constancias de fs. 236 y 237, tal como lo responde la Representación Fiscal, el hecho de haberse presentado a ejercer plenamente sus defensas, excluyen todo análisis sobre la pretensión opuesta. Nótese que las notificaciones en crisis fueron ambas entregadas en los domicilios reales a familiares o allegados directos a los Sres. Bernabide, dando cuenta de un correcto diligenciamiento.

Por todo ello, los planteos de nulidad impetrados no pueden prosperar, lo que así VOTO.

2) Siguiendo con el tratamiento de los agravios traídos, corresponde en esta instancia que explore la figura del Agente de Recaudación, señalando al respecto que *“...El agente de retención es aquel sujeto a quien la norma le atribuye el deber de practicar retenciones sobre los fondos de que dispone por deudas tributarias de terceros, cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal con la consecuente obligación de ingresar al Fisco los importes retenidos en el término y en las condiciones establecidas. Se justifica la retención en el deber de colaboración que se le impone a un sujeto distinto del contribuyente por estar interpolado en la relación jurídica tributaria, pues dicha circunstancia le permite amputar el tributo en la fuente...”* (S.C.B.A., causa I. 2321, "Itoiz, Damián y otros c/Municipalidad de Junín s/Inconstitucionalidad Ordenanza 4201", Sentencia del 29-II-2012).

Esta definición jurisprudencial puede traspolarse perfectamente hacia el agente de percepción en lo que aquí interesa, aunque en tal caso la vinculación ha de darse con su cliente, contribuyente directo del impuesto, a quien le adiciona al precio y recauda el tributo cuando le cobra por un bien vendido o un servicio prestado.

Tratamos entonces con una obligación sustantiva, surgida de la Ley. Está fuera de debate en autos, la condición de agente de percepción de la firma durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión TOTAL de actuación durante el mismo.

Corresponde advertir entonces que, a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el

gravamen y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193).

En esa misma línea "... Cabe agregar, que la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)..." (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos: "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI").

Así las cosas, cabe advertir sin embargo como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención.

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que, por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo.

Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los

sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación. Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por la misma ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba, al exigirse documental certificada en la respuesta a los oficios librados, sin constatar su veracidad en los propios registros informáticos de la Agencia.

Asimismo, el obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

Ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: *“...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema -inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que —vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa —en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa, la que -como es sabido- procura evitar que una de ellas se apropie de un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones...”* (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).

No altera lo dicho, cualquier especulación que pueda hacerse sobre eventuales maniobras fraudulentas por parte de los clientes de la empresa si se tomaran estas percepciones omitidas, extremo que podría disparar acciones fiscales, infraccionales y hasta penales sobre los mismos, mas no sobre la empresa de autos, mucho

menos como fundamento para exigirle el pago de este impuesto.

Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que *“...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad...”* (fundesi.com.ar/la carga dinámica de la prueba y los - Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se consideró razonable a fojas 2037 abrir la causa a prueba, ordenándose oficiar a las firmas que el apelante acompaña en su recurso como Anexo I, hecho que sucede parcialmente, y cuyas respuestas se reflejan en detalle efectuado a fojas 3913.

Asimismo, intimado que fuera el apelante a fojas 3909 a fin de presentar el número de CUIT de los clientes acompañados en el Anexo I, bajo apercibimiento de tener por desistida la prueba, el mismo no se presentó a responder, impidiendo esta falta de debida identificación proseguir indagando en estas actuaciones.

Así, a la luz de las respuestas brindadas en los oficios diligenciados se confeccionó el papel de trabajo que luce a fojas 3913, detallando dentro del listado de los clientes involucrados, si los mismos presentaron declaración jurada y abonaron (de corresponder) el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el período fiscal 2013 (posiciones enero a diciembre). Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico N° 208/06, que en sus párrafos se pronuncia señalando que *“...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas, sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida...”*. Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: *“... que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía detracer la percepción...”*.

Analizando la situación planteada, a la luz de lo informado por la propia Autoridad Tributaria, no puede obviarse advertir sobre lo paradójico de la misma: no se observa sentido alguno en acreditar la registración contable de las operaciones por parte de los clientes, si estos ya han abonado por se el impuesto, ya que aún en el caso de no haber incluido la compra en sus libros, mal podría requerirse al agente de autos el pago de una obligación ya satisfecha, ratificando un inaceptable supuesto de

enriquecimiento sin causa para el Erario Público. Y, si no existen constancias de pago, tampoco se amerita acreditar la registración contable ya que, aun habiéndolo hecho, igual se debe mantener el reclamo de pago sobre el agente que incurrió en omisión. Es necesario advertir a esta altura, que, dadas las características propias de un régimen de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente “no percibido”, da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo, si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo documentado en autos con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

De lo dicho precedentemente, deberán detraerse del ajuste fiscal las operaciones vinculadas con los clientes que han informado la presentación de las declaraciones juradas y/o su pago en relación a los períodos que conforman el ajuste (enero a diciembre de 2013), teniendo en consideración lo explicitado a fojas 3913, que justifica la información recopilada en relación a las respuestas brindadas en la etapa probatoria: EMPRESA SAN VICENTE SAT, MICROOMNIBUS PRIMERA JUNTA, EMPRESA DE TRANSPORTE TENIENTE GRAL ROCA SA, ING. JOSE MARIA CASAS, ENERGROU SA, EMPRESA CIUDAD DE SAN FERNANDO SA, CONSTRUCTORA DOS ARROYOS SA, COAMTRA SA, MICRO OMNIBUS QUILMES SACYF, COMPAÑIA NOROESTE DE TRANSPORTES, ALFAMAQ VENTURI y ROBECCHI LEONARDO JOSE.

Así y en relación a ello, queda liberando de responsabilidad el apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas en tales casos, lo que así Voto.

A la misma conclusión se llega con respecto a los clientes que respondieron sus oficios con posterioridad al dictado del acto ahora apelado, aportando las certificaciones contables pertinentes a fs. 1879/1896, 1920/1922, 1932 y 2001/2003, a saber: MINUCCI PABLO ADRIAN, TRANSGRAMA SA, UNION TRANSPORTISTA, JUAN ROCA SA, MASTER BUS SA, DIESEL SALINAS y FRESTRAN SRL.

Por el contrario, corresponde confirmar el reclamo de autos, respecto de las omisiones ocurridas en el marco de las operaciones con el resto de los clientes objeto del ajuste impositivo, confirmando en este sentido, los accesorios y sanciones que se dispusieran por tales omisiones, lo que así voto.

**3)** Por lo demás, atendiendo a la subsistencia de la acción fiscal para las sanciones aplicadas (recargos y multa por Omisión, artículos 59 y 61 del Código Fiscal), corresponde su confirmación, aunque aplicando ambas sobre la porción de reclamo subsistente, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado a través de mi voto en autos “XEROX ARGENTINA ICSA”, Registro N° 2277, reiterado en autos “BOLDT S.A.”, Registro No 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, y en “HECAMESUR S.A.”, Sentencia del 5 de abril de 2022, Registro 2388, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

Respecto a los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá detraer de la base de cálculo aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente reclamada en autos.

Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1°: *“...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas ... Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren (...) en discusión administrativa...”*. Asimismo, a través de su artículo 2° dispone: *“En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8°, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...”*.

Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo.

Que 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, entendiéndose procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, sólo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.

Por lo demás, deviene en principio inaceptable el planteo efectuado por la apelante ya que su forma de cálculo se encuentra legalmente reglada, siendo vedado a este Cuerpo cambiar las pautas y modalidades decididas por el legislador para su devengamiento y cálculo.

Asimismo, conviene recordar que, si bien las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción, la norma glosada no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del responsable en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (cfr. Fallos: 303:1548; 322:519, entre otros). En efecto, la norma de referencia sanciona la mera culpa o negligencia por parte del responsable en el cumplimiento de sus deberes tributarios, por lo que no requiere la verificación del dolo en la conducta, sino que basta que se configure la omisión de impuesto por no haber actuado como agente de percepción, tal como ocurrió en el caso. En este orden, deviene más que razonable la graduación propuesta por el juez administrativo, considerando que la empresa de marras decidió no practicar percepción alguna durante todo el año 2013, sin oponer siquiera un intento de justificación en tal omisión.

En consecuencia, tanto la sanción del artículo 61 como los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, deberán aplicarse, aunque sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así voto. Lo mismo se concluye para los intereses previstos por el artículo 96 del Código Fiscal, cuya aplicación sobre todo reclamo subsistente se impone por mandato legal, sobre la base de la naturaleza resarcitoria de los mismos (conf. Sala II en autos "GEFCO ARGENTINA S.A.", Sentencia del 19 de junio de 2024, Registro 3511, entre muchas otras)

4) Que en cuanto a la reserva del Caso Federal para recurrir ante la CSJN por vía del artículo 14 de la Ley 48, el mismo deberá tenerse presente para la etapa procesal oportuna.

**POR ELLO, RESUELVO:** 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1901/1912 por el Dr. Alberto Pedro Chinellato, apoderado de la firma BERNER S.A., al cual adhieren a fs. 1917/1919, los Sres Hugo Daniel y Gustavo Marcelo Bernabide, por sus propios derechos y el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada N° 7020, dictada el 17 de octubre de 2018 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente. 3º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose calcular las sanciones e intereses de ley sobre las resultas de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados Regístrese, notifíquese y devuélvase.-

**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 N° 7020, dictada con fecha 17 de octubre de 2018, se ajusta a derecho.

Así, debo señalar que por sus fundamentos, comparto en todo sus términos lo resuelto por mi colega preopinante, en los puntos 1. (improcedencia de la nulidad articulada), 2. (fondo de la cuestión), 3. (sanciones y recargos) y 4. (Caso Federal) del Considerando III de su voto.

En tal sentido, en cuanto a la cuestión substancial discutida, con sustento en la documental recolectada por la Instrucción, corresponde liberar de la responsabilidad al Agente por las percepciones omitidas vinculadas con las operaciones con los clientes que han informado la presentación de las declaraciones juradas y/o su pago en relación a los períodos que conforman el ajuste (enero a diciembre de 2013), teniendo en consideración lo explicitado a fojas 3913, que justifica la información recopilada en relación a las respuestas brindadas en la etapa probatoria: EMPRESA SAN VICENTE SAT, MICROOMNIBUS PRIMERA JUNTA, EMPRESA DE TRANSPORTE TENIENTE GRAL ROCA SA, ING. JOSE MARIA CASAS, ENERGROUPO SA, EMPRESA CIUDAD DE SAN FERNANDO SA, CONSTRUCTORA DOS ARROYOS SA, COAMTRA SA, MICRO OMNIBUS QUILMES SACYF, COMPAÑIA NOROESTE DE TRANSPORTES, ALFAMAQ VENTURI y ROBECCHI LEONARDO JOSE.

En ese mismo sentido, comparto liberar de responsabilidad al Agente de autos, con respecto a los clientes que respondieron sus oficios con posterioridad al dictado del acto ahora apelado, aportando las certificaciones contables pertinentes a fs. 1879/1896, 1920/1922, 1932 y 2001/2003, y que seguidamente se mencionan: MINUCCI PABLO ADRIAN, TRANSGRAMA SA, UNION TRANSPORTISTA, JUAN ROCA SA, MASTER BUS SA, DIESEL SALINAS y FRESTRAN SRL.

Por el contrario y en concordancia con lo resuelto por el Vocal Instructor, corresponde confirmar el reclamo de autos, respecto de las omisiones ocurridas en el marco de las operaciones con el resto de los clientes objeto del ajuste impositivo, confirmando en este sentido, los accesorios y sanciones que se dispusieran por tales omisiones, lo que así también voto.

**POR ELLO, VOTO:** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1901/1912 por el Dr. Alberto Pedro Chinellato, apoderado de la firma BERNER S.A., al cual adhieren a fs. 1917/1919, los Sres Hugo Daniel y Gustavo Marcelo Bernabide, contra la Disposición Delegada N° 7020, dictada el 17 de octubre de 2018 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente. 3°) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose calcular las sanciones e intereses de ley sobre las resultas de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados.

**VOTO DE LA DRA. IRMA GLADYS ÑANCUFIL:** Que, por los mismos fundamentos expuestos, adhiero en su voto al Vocal Instructor, Dr. Carlos Angel Carballal, dejándolo así expresado.-

**POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE:** 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1901/1912 por el Dr. Alberto Pedro Chinellato, apoderado de la firma BERNER S.A., al cual adhieren a fs. 1917/1919, los Sres Hugo Daniel y Gustavo Marcelo Bernabide, por sus propios derechos y el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada N° 7020, dictada el 17 de octubre de 2018 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Ordenar a la citada Agencia proceder a la respectiva reliquidación, de acuerdo a lo expuesto en el Considerando III, Punto 3) de la presente. 3°) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose calcular las sanciones e intereses de ley sobre las resultas de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines mencionados. Regístrese, notifíquese y devuélvase.-





**GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

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

**Providencia**

**Número:**

**Referencia:** Expediente número 2360-0234994/ 2015 “BERNER S.A”

---

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-07715844-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2595.---