



## 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:** "ASEGURADORA FEDERAL ARGENTINA S.A." - 2360-0559187/17

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0559187 año 2017, caratulado "ASEGURADORA FEDERAL ARGENTINA S.A.".

**Y RESULTANDO:** A fojas 290/316, el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEATyS N° 13269, de fecha 9 de Diciembre de 2019, mediante la cual determina las obligaciones fiscales de la firma "ASEGURADORA FEDERAL ARGENTINA S.A." (C.U.I.T. 30-68236302-5), en relación a su actuación como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al año 2014.

Por el artículo 6° establece las diferencias adeudadas al Fisco por haber actuado en defecto en el citado carácter, que ascienden a la suma de Pesos quinientos treinta y tres mil ochocientos trece con 48/100 (\$ 533.813,48), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397 -T.O. 2011-, y modificatorias).

Aplica, por su artículo 7°, una multa por Omisión equivalente al treinta y cinco por ciento (35%) del monto dejado de oblar, de conformidad con lo normado en el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código.

En su artículo 9° aplica recargos del sesenta por ciento (60%) de acuerdo a lo previsto por el artículo 59 inc. f) del mismo plexo legal.

Finalmente, por el artículo 10, dispone que atento a lo normado por los artículos 21

inc. 2) y 4), 24 y 63 del Código Fiscal, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido, recargos, intereses y multa, el Sr. Oscar Cayetano Chialvo en su carácter de presidente del directorio; el Sr. Ignacio Gabriel Giglio, en su carácter de vicepresidente y el Sr. Fernando Diego Saladino, en carácter de director titular.

A fojas 325/330 se presentan los Sres. Oscar Cayetano Chialvo e Ignacio Gabriel Giglio, por sus propios derechos y con el patrocinio letrado del Dr. Reinaldo M. Antonini e interponen recurso de apelación (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 373, el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal T.O. 2011.

A fojas 375 se hace saber la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de la 7ma. Nominación y la radicación en la Sala III.

A fojas 388, se da traslado a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días para que conteste agravios y en su caso oponga excepciones conforme lo normado por el artículo 122 del Código Fiscal, obrando a fojas 393/395 el correspondiente escrito de réplica.

Finalmente, mediante providencia de fs. 386, se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada junto al Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal con el Cr. Rodolfo D. Crespi y el Dr. Franco O. L. Gambino en carácter de conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). Atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 126 y 127 del Código Fiscal).

**Y CONSIDERANDO:** I.- Que mediante el recurso de apelación interpuesto, la apelante comienza su relato manifestando como agravio principal que no se acredita en autos perjuicio fiscal alguno. Ello en virtud que los sujetos pasibles de las percepciones no efectuadas ingresaron oportunamente el impuesto que les correspondía pagar. Remite a fojas 281/284 en referencia a la prueba ofrecida en el descargo para acreditar dicho extremo.

Transcribe el análisis de la prueba realizada por la Autoridad de Aplicación, y solicita se deje sin efecto el requerimiento de informes pendientes de producción y se practique la consulta sobre la presentación de DDJJ por los contribuyentes directos y su pago global. Cita jurisprudencia.

Remite a su descargo (fojas 241/263) contra la Disposición de Inicio de procedimiento, al que considera también el adelantamiento de su postura y presentación del Recurso de Apelación. Mantiene los agravios expresados en esa

oportunidad.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido.

En primer término manifiesta que de la lectura del líbello en conteste surge que, algunos agravios son genéricos y difusos, no constituyendo en modo alguno, una crítica razonada y concreta sobre el ajuste en crisis conforme artículo 120 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia. Como así también que otros planteos y fundamentos resultan reiterados, habiendo sido analizados y refutados en la etapa de descargo por el juez administrativo, a donde remite.

Sin perjuicio de ello, puntualmente en torno a la queja referida a que el impuesto ya fue ingresado por los contribuyentes directos, recuerda que la Firma fue fiscalizada en su carácter de Agente de Recaudación y es quien debe cumplir con la función recaudatoria asignada por el Fisco, siendo suya la carga probatoria. El sujeto que actúa en el carácter de Agente está sometido a un régimen legal especial, aún refiriéndose sus deberes a deudas tributarias de terceros, actúa en nombre propio, no por el contribuyente-cliente sujeto pasivo. De tal manera, no puede eximirse de la prestación sino por justa causa. El mismo resulta un colaborador de la Autoridad Fiscal en la recaudación de tributos. La mera manifestación de la Firma en el sentido que los contribuyentes han cumplido con las obligaciones fiscales, no libera de la carga que impone la ley, siendo improcedente trasladarla a la Administración, en tanto ello implicaría efectuar una fiscalización sobre cada cliente en particular.

En este sentido agrega que las presentes actuaciones se abrieron a prueba mediante Disposición Delegada N° 4034/19, declarando admisible la informativa ofrecida en el Punto B.2 respecto del cual el propio recurrente desistió de la misma, conforme lo expuesto por el juez administrativo en página 10 del Acto, e inadmisibles la restante.

Señala que el a quo hizo uso de las facultades que le son propias, acordadas por el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial, de aplicación supletoria (conf. Art. 4° del Código Fiscal).

Finalmente reitera que, en cuanto a la carga dinámica de la prueba, que es el Agente quien debe probar el ingreso del gravamen al Fisco, y que en el particular no ha acontecido. Cita jurisprudencia.

Concluye que resulta evidente la existencia de perjuicio fiscal por la falta de percepción detectada y acreditada, razón por la que solicita se desestimen los agravios traídos y se confirme el acto recurrido en su totalidad.

**III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL:** Que conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, se hace necesario decidir si la Disposición Delegada SEATYS N° 13629/19 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho

En primer lugar, corresponde analizar la queja traída por la parte, en cuanto a la omisión de actuar como agente de percepción. Su defensa se relaciona con la inexistencia de obligación, ya que si bien aceptan que se omitió percibir, los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado por se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron “percibidos”. En relación a ello corresponde recordar que a fin de eximirse de su responsabilidad por las percepciones omitidas, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo o cualquier otra causal exculpatoria. 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").

Y es allí donde gira la controversia, ya que el apelante manifiesta que bastaría con la acreditación por parte de Arba del pago por parte de los contribuyentes directos, solicitando se deje sin efecto el requerimiento de informes pendientes de producción y se practique la consulta sobre la presentación de DDJJ por los contribuyentes directos y su pago global.

Analizando lo expuesto cabe advertir 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.

Que el principio general aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en

el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable que la Autoridad de Aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras.

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.

Es necesario advertir a esta altura, que dadas las características propias de un régimen (general o especial) 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 eventual 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 que puede y debe ser constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de

Recaudación.

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad sin más al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas devengadas de las operaciones auditadas en autos con clientes que presentaron declaración jurada y abonaron de corresponder el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación al período fiscal 2014 involucrado en estas actuaciones (vide papel de trabajo (CD) de fs. 123).

Corresponde ordenar, en consecuencia, que la Agencia de Recaudación practique una reliquidación de los ajustes efectivizados, detrayendo de la base de cálculo estimada, las operaciones referidas, previa constatación de sus propios registros informáticos en relación a los extremos remarcados supra.

Que tal excepcional solución se fundamenta en el estado falencial que se encuentra la firma, lo que amerita generar el cumplimiento de las medidas ordenadas en etapa de ejecución de sentencia y en un plazo mayor al de rito (90 días), extensión que por iguales razones se entiende razonable; lo que así voto.

Respecto de las sanciones aplicadas en autos (multa y recargos), me resulta necesario exponer, atendiendo a la naturaleza represiva de estos Institutos, y a pesar de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, solo han de aplicarse sobre los importes subsistentes de reclamo, luego de la reliquidación que aquí se ordena. Ello atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890 (conforme criterio sentado en Sala I en "XEROX ARGENTINA ICSA", Registro N° 2277, reiterado entre muchos otros en "BOLDT S.A.", Registro N° 2275, ambas del 02/03/2021, entre muchos otros, a cuya lectura remito en honor a la brevedad).

Que sentado ello y respecto al punto 2 del recurso que identifica como "los demás agravios" y por los cuales se remite al descargo presentado, debo señalar que el tratamiento de ello, no puede prosperar, por cuanto el escrito recursivo carece del requisito de expresar agravio concreto, exigencia dispuesta por el artículo 120 del Código Fiscal. En tal sentido, este Cuerpo tiene dicho desde antiguo que *"...la remisión a expresiones contenidas en escritos anteriores no supe la expresión punto por punto de los agravios que causa al apelante la resolución recurrida...Dicha omisión, como reiteradamente se ha pronunciado este Cuerpo, determina la improcedencia del recurso (SENTENCIAS T.F.A.B.A. t. 1958, pág. 87, t. 1962/63, pág. 244, t. 1964/65, pág. 308, entre otras), dado que el no hacer él una crítica más o menos seria y razonada de la resolución que se impugna, no merece ser tenido como tal..."* (T.F.A.B.A. sentencia del 11 de mayo de 1976, in re "Menéndez, Juan Antonio", entre Otras).

Que de ese modo, la idoneidad de la crítica debe autoabastecerse en el propio escrito que materializa la interposición del recurso, sin que pueda suplirse ello analizando presentaciones anteriores del sujeto apelante o de cualquier otro interviniente en el proceso.

Finalmente, teniendo en cuenta que la Firma de marras no ha presentado Recurso de Apelación, siendo notificada de la Disposición Delegada SEATyS N° 13629/19 con fecha 9 de diciembre de 2019, (fojas 318), confírmesele la misma a las resultas de la nueva liquidación a practicarse, lo que así declaro. En igual sentido, respecto del signado responsable solidario Sr. Fernando Diego Saladino.

**POR ELLO, VOTO:** 1°) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación, presentado a fojas 325/330 por los Sres. Oscar Cayetano Chialvo e Ignacio Gabriel Giglio, ambos por derecho propio y con el patrocinio letrado del Dr. Reinaldo M. Antonini, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 13629/19 dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 9 de Diciembre de 2019. 2°) Requerir a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III de la presente. 3°) Confirmar en las restantes cuestiones la Disposición citada, debiéndose aplicar intereses, recargos y multa sobre las resultas de la reliquidación ordenada.

**VOTO DEL CR. RODOLFO DAMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia de apelación, y sin perjuicio de aclarar que el presente pronunciamiento alcanza únicamente a los recurrentes de la Disposición Delegada SEATyS N° 13269/19, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor, Dr. Ángel C. Carballal; lo que así declaro.

**VOTO DEL DR. FRANCO LUIS GAMBINO:** Que en atención a las cuestiones de hecho y de derecho puestas de manifiesto en el voto de la instrucción, adhiero a la propuesta resolutive del Dr. Angel C.Carballal. Así lo dejo expresado.

**POR ELLO, SE RESUELVE:** 1°) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación, presentado a fojas 325/330 por los Sres. Oscar Cayetano Chialvo e Ignacio Gabriel Giglio, ambos por derecho propio y con el patrocinio letrado del Dr. Reinaldo M. Antonini, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 13629/19 dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 9 de Diciembre de 2019. 2°) Requerir a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de noventa (90) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III de la presente. 3°) Confirmar en las restantes cuestiones la Disposición citada, debiéndose aplicar intereses, recargos y multa sobre las resultas

de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese. Cumplido, 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:** "ASEGURADORA FEDERAL ARGENTINA S.A." - 2360-0559187/17

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-15259746-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4899.