



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: “MEGGA COMUNICACIONES S.A.” - 2360-0248502/19

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0248502 del año 2019, caratulado: “MEGGA COMUNICACIONES S.A.”.

Y RESULTANDO: Que arriban las presentes actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 566/573, por el Sr. Martín Andrés Méndez Pereira, en representación de la firma “MEGGA COMUNICACIONES S.A.”, y como gestor procesal del Sr. Nicolás Pugliese, con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Luis Galtieri, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3384, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 4 de junio de 2021.

Mediante el citado acto, agregado a fojas 541/563, el Fisco determinó las obligaciones fiscales de la empresa de referencia (CUIT 30-70760414-6), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), por la omisión de efectuar percepciones correspondientes al año 2016, ascendiendo a la suma de Pesos dos millones quinientos cuarenta y nueve mil doscientos noventa y seis con 44/100 centavos (\$ 2.549.296,44), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, y modificatorias). Asimismo, aplicó una multa del cuarenta y cinco por ciento (45%) del monto omitido, por haberse constatado la infracción prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código, y recargos del setenta por ciento (70%), conforme lo establecido por el artículo 59 inc. g) del mismo cuerpo legal.

Finalmente, estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos, del Sr. Nicolás Pugliese, conforme lo normado por los artículos 21 incisos 2) y 4), 24 y 63 del citado plexo normativo.

A fs. 610 se elevan los actuados a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fs. 612 se deja constancia de la adjudicación de la presente causa para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación, radicándose en Sala III.

A fojas 615 se corrió traslado a la Representación Fiscal del recurso interpuesto (artículo 122 del Código Fiscal), cuyo escrito de réplica se encuentra agregado a fojas 618/626.

A fs. 627/628, obra sentencia de fecha 19/04/2022, Registro N° 4500, mediante la cual se resuelve declarar la nulidad de actuado por el Sr. Martín Andrés Méndez Pereira, alegando ser gestor procesal del Sr. Nicolás Pugliese, en los términos del artículo 48 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Buenos Aires, al no verificarse ratificación ni acreditación de la representación invocada.

A fs. 631 se hizo saber a las partes que la Vocalía de la 8va. Nominación quedó a cargo del Dr. Ángel Carlos Carballal como Vocal Subrogante. Seguidamente (fs. 631 y 642) se proveyó el ofrecimiento probatorio, teniéndose por agregada la documental acompañada y en relación a la informativa ofrecida, se la reconduzco como medida para mejor proveer en el marco de las facultades otorgadas por los artículos 15 y 20 inciso a) del Decreto-Ley 7603/70 y se libró oficio para que ARBA / REPRESENTACIÓN FISCAL, informe si los clientes del contribuyente que integraron el ajuste – detallados en el Anexo I del despacho que lo ordena-, han presentado las declaraciones juradas (DDJJ) y/o abonado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las posiciones correspondientes al período fiscal 2016.

A fs. 653 se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada conjuntamente con el Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. N° 65/24). Asimismo, con la constancia de fojas 651/652, se tiene por cumplida la medida para mejor proveer dispuesta a fs. 642. En orden al estado de las actuaciones se procede al llamado de autos para sentencia (artículos 124, 125, 126 y 127 del Código Fiscal), providencia que se encuentra consentida. En orden a ello, y al estado de las actuaciones, se llamó autos para sentencia, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- En su escrito recursivo, la empresa recurrente previo a exponer sus agravios, relata brevemente los antecedentes que precedieron al acto

que cuestiona.

Entiende improcedente el ajuste por ausencia de perjuicio fiscal, sostiene que la empresa efectivamente omitió actuar parcialmente, como agente de percepción a raíz de un error sistémico referidos a las operaciones pasibles de percepción en Provincia de Buenos Aires.

Sostiene que de los 308 clientes involucrados en su inmensa mayoría representan montos de escasa significación, quedando a su entender en evidencia el carácter antieconómico, complejo e incierto de la prueba exigida por ARBA.

En ese marco, cita antecedentes de este Cuerpo y sostiene que desde aquí se ha establecido cuál sería la prueba que razonablemente debe exigirse a fin de que un agente pueda eximirse de su responsabilidad, que consiste en comprobar que los clientes directos hayan presentado dj y pagado el impuesto a los Ingresos Brutos en período cuestionado. De esa manera se se evidenciaría la falta concreta de perjuicio fiscal.

Sostiene que debe primar el principio de buena fe en relación administración-administrado, explicando que la exigencia del Fisco en los términos planteados deriva en enriquecimiento sin causa en la medida en que se reclaman percepciones a cuenta de obligaciones que fueron canceladas por los contribuyentes que ARBA identifica como no percibidos.

Manifiesta que, por el principio de la teoría dinámica de la prueba, indudablemente es la propia ARBA, quien se encuentra en mejores condiciones de producir la prueba, que puede obtener de sus propios registros.

Se agravia de la ilegitimidad de la multa impuesta, sostiene que no hay ningún elemento de la resolución que justifique una graduación por encima del mínimo legal. Alega que no se encuentran los elementos exigidos para tener por configurada una infracción de indudable carácter penal, no encontrándose presente el elemento subjetivo. Cita la causa "Parafina del Plata" de la CSJN.

Se agravia de los recargos, sosteniendo que como resulta improcedente el reclamo del capital, lo es también el de los recargos, y que por el carácter penal de los mismos, al no haber obrado con culpa la empresa ni demostrar intención de generar un perjuicio fiscal (que además no existió), entiende debe descartarse la aplicación de recargos.

Sostiene la inconstitucionalidad de la responsabilidad solidaria, para ello cita y transcribe el fallo "Raso", en donde en lo liminar se sostiene la preeminencia de los códigos de fondo sobre la legislación local y sosteniendo que debe aplicarse lo que

disponen la Ley de Sociedades Comerciales a su respecto. Agrega que, en ese entendimiento, prima considerar el carácter subjetivo estatuido en el régimen tributario nacional para los responsables solidarios.

Ofrece prueba documental e informativa y hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno, la Representación Fiscal comienza con el tratamiento de los agravios, dejando asentado que se llevaron a cabo diferentes procedimientos de auditoría a la firma en lo que respecta a su actuación como agente de percepción, arribando a la diferencia aquí discutida. Entiende que era en oportunidad de efectuar el descargo cuando se le notifico la disposición de inicio, donde debió acercar la prueba documental y ofrecer cualquier otro medio de prueba que resulte conducente para liberarlo de responsabilidad.

Concluye, reiterando conforme surge del análisis de las actuaciones, la firma no arribo prueba útil que permita desvirtuar la determinación en crisis. Cita antecedentes de este Tribunal.

En relación a la carga de la prueba, entiende que el planteo resulta improcedente por que la Agencia, solo puede chequear del sistema de información la presentación de las declaraciones juradas de los sujetos no percibidos y el pago del impuesto en forma global, no así las respectivas operaciones que se encuentran registradas en los respectivos libros contables, circunstancia que requiere del cotejo de la documentación contable que los clientes del agente aporten.

En consecuencia, habiendo acreditado el incumplimiento de la empresa, en cuanto ha omitido actuar como agente de percepción, debe ser el quien demuestre dentro de los términos legales el ingreso del tributo, pero no así de la multa intereses y recargos, rubros que igualmente procederían por su omisión de actuar en tiempo oportuno se encuentran registradas en los correspondientes libros reiteración de los planteos formulados en la instancia previa de descargo, los cuales considera ya analizados. Cita jurisprudencia.

Respecto a los diferentes planteos de inconstitucionalidad efectuados a lo largo del libelo, debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en esta instancia dando lo dispuesto por el artículo 12 del Código Fiscal.

En lo atinente a los agravios referidos al ingreso del tributo por los contribuyentes directos y por tanto la pretensión fiscal constituiría un enriquecimiento sin causa, recuerda que la firma fue fiscalizada en carácter de agente de recaudación y justamente es quien debe cumplir la función recaudatoria asignada por el Fisco, siendo suya la carga probatoria de causal exculpatoria.

Recuerda que los agentes están sometidos a un régimen legal especial, resultando un colaborador de la Autoridad Fiscal, por lo que, aun refiriéndose sus deberes a deudas tributarias de terceros, actúa a nombre propio y no por el contribuyente-cliente sujeto pasivo, no pudiéndose eximirse sin justa causa.

Agrega que, en instancia administrativa, se proveyó la prueba ofrecida y conducente a demostrar sus dichos, sin poder resultar airoso y en que en esta instancia no adjunta ni ofrece nuevos elementos que desvirtúen las conclusiones ya arribadas. Manifiesta que resulta evidente el perjuicio al Estado, y que debe rechazarse sin más el presente agravio. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

En relación a la queja vinculada con que el Fisco se encuentra en mejores condiciones de producir la prueba tendiente a demostrar que los contribuyentes directos ingresaron el tributo, manifiesta que la Agencia no cuenta con la posibilidad de constatar el efectivo ingreso de los mismos por los clientes señalados por la firma, necesitando para ello el análisis de los registros de cada cliente en particular, para verificar si la operación cuya percepción se omitió, fue incluida en la liquidación y pago del tributo por parte del contribuyente no percibido. Agrega que la obligación del agente es de carácter normativo. Cita jurisprudencia.

En respuesta a la crítica que ciere sobre que el Fisco estaría, menciona que el papel dado a los agentes constituye una carga pública, no siendo de mera forma, las obligaciones puestas a su cargo, sino por el contrario, de neto corte sustancial.

En relación a la multa por omisión señala que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas en autos, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la multa dispuesta en el artículo 61 del Código Fiscal.

Señala que para la aplicación de la multa cuestionada no es necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicadas, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones dispuestas. Cita jurisprudencia.

Manifiesta que no resulta aplicable el error excusable, sosteniendo que la firma no demostró la imposibilidad en el cumplimiento de sus obligaciones ni erro alguno, limitándose a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses.

En lo atinente a los recargos, destaca que se encuentran establecidos con relación directa con los días de demora en el pago del impuesto y que conforme el último párrafo del artículo 59, los mismo se aplican a los agentes de recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo, subsistiendo en dicha obligación, aunque el

gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable.

Finalmente, en relación a la responsabilidad solidaria de los integrantes de los órganos de administración, señala que los caracteres de la solidaridad en el ámbito provincial distan de los regulados a nivel nacional.

Así se encuentra en cabeza de quienes por la posición que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquél. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena y no subsidiaria.

La norma establece una presunción legal en cabeza de los responsables, invirtiendo la carga de la prueba a efectos de que acrediten la inexistencia de culpabilidad.

Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena. No es subsidiaria ni posee beneficio de excusión.

En relación a la Ley de Sociedades y su aplicación, informa que se ha resuelto la cuestión con estricta sujeción al Código Fiscal, siendo la norma provincial la que rige la cuestión conforme las facultades provinciales.

Respecto a la alegada inaplicabilidad del régimen de responsabilidad solidaria prevista en el Código en la materia, por la supuesta declaración de inconstitucionalidad de tales normas en el decisorio de la SCJBA, señala que no se ha conformado mayoría de votos. Cita jurisprudencia.

Respecto al planteo del Caso Federal manifiesta que se tenga presente para la etapa procesal oportuna.

En razón de lo expuesto, solicita se desestimen en su totalidad los agravios articulados, confirmándose el acto recurrido.

III.- **VOTO DEL DR. ÁNGEL CARBALLAL:** En este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por la recurrente y la contestación a los mismos realizada por la Representante Fiscal, a los efectos de decidir sobre las controversias que se plantean respecto del acto hoy apelado.

1) Respecto a los diversos **planteos de inconstitucionalidad** esbozados, y como adelantara en el párrafo precedente, corresponde señalar que su análisis se encuentra expresamente vedado a este Cuerpo (artículo 12 del Código Fiscal y artículo 14 del Decreto Ley 7603/70).

2) Aclarado ello, y entrando al análisis de las cuestiones sustantivas, vinculadas al ajuste efectuado, corresponde 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", sent. del 29-II-2012).

Esta definición jurisprudencial puede transpolarse 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 la condición de agente de percepción de la firma de autos 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 parcial de actuación durante el mismo.

De lo hasta aquí dicho se desprende que es obligación específica del agente actuar en los casos, forma y condiciones contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda contencioso administrativa", sent. del 18-V-2011).

En tal contexto, el principal argumento de defensa aquí presentado, se relaciona con la inexistencia de obligación ya que, si bien cuestiona que al presentante no le correspondía percibir, sostiene que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado *per se* el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron "percibidos".

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar 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 consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial.

Administrativo Penal”. Ed. “La Ley” Ed. 2002 Pág. 193).

En esa misma línea “...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) cf DGI").

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico N° 208/2006, 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 deducir la percepción...”*.

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, la 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 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.

Recordemos que constituye un elemento sustancial para efectivizar cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, que la obligación fiscal se encuentre adeudada. Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba. 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. 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).

En torno a ello, 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 -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 requerir a la propia Agencia de Recaudación (vide fs. 631 y 642) informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados que se involucran tanto en los considerandos del acto apelado, como en el cuerpo del recurso en tratamiento, como aquellos objeto de Litis.

A fs. 651/652, responde su Representación Fiscal detallando el grado de cumplimiento de cada una de las empresas o personas humanas involucradas en el ajuste.

Analizando la situación planteada, a la luz de lo informado por la propia Autoridad Tributaria, no puede obviarse advertir sobre lo paradójal 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 *per 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 registraci3n contable ya que, aun habiéndolo hecho, igual se debe mantener el reclamo de pago sobre el agente que incurri3 en omisi3n.

Es necesario advertir a esta altura, que, dadas las características propias de un r3gimen de percepci3n, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisici3n de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformaci3n o prestaci3n de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registraci3n de las compras en la contabilidad del contribuyente “no percibido”, da cuenta de la inserci3n de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuesti3n carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo, si est3n acreditados los pagos del impuesto del per3odo por parte de estos obligados por deuda propia, extremo documentado en autos con los registros inform3ticos de la propia Agencia de Recaudaci3n.

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas con respecto a los clientes que declararon y/o regularizaron el impuesto, de acuerdo al informe de fs. 651/652, as3 como de los accesorios y sanciones que se aplicaran por tales omisiones. Por el contrario, corresponder3 confirmar el ajuste sobre las operaciones con los clientes que total o parcialmente incumplieron su obligaci3n, a saber, ARMENTERO ROMINA (PARCIAL), ARMESTO GABRIEL (PARCIAL), BUSTAMANTE PATRICIO, C&A ACCESORIOS (PARCIAL), CANNIZZO FERNANDO (PARCIAL), CARPINETTA Y CALLIGAN SH (PARCIAL) y CASTRO EZEQUIEL), as3 como las operaciones con cualquier otro cliente que no se hubiera involucrado en la medida ordenada. As3 lo declaro.

3) En torno a los **accesorios y sanción** aplicada (intereses del art3culo 96; recargos y multa por omisi3n, art3culos 59 y 61 del C3digo Fiscal), corresponde su confirmaci3n, aunque aplicando todos sobre la porci3n de reclamo subsistente, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado a trav3s de mi voto en autos “XEROX ARGENTINA ICESA”, Registro N3 2277, reiterado en autos “BOLDT S.A.”, Registro N3 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*. De esta manera dejo expresado mi voto.

Respecto puntualmente a los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el art3culo 59 del C3digo 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, entendiendo 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.

Ahora bien, considerando la clara limitación temporal dispuesta por la mencionada norma (obligaciones vencidas al 30 de noviembre de 2016), lo expuesto no resulta aplicable a los períodos mensuales noviembre y diciembre de 2016, cuyos vencimientos operaron respectivamente en diciembre/2016 y enero/2017.

En estos casos, se hace operativa la manda del referenciado artículo 59: “...Los recargos son aplicables también a los agentes de recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable...”.

En consecuencia, tanto los recargos del artículo 59 del Código Fiscal como la multa por Omisión, y obviamente los intereses de ley, deberán aplicarse sobre la eventual porción de reclamo subsistente, con la excepción descripta en el párrafo anterior, lo que así voto.

4) Finalmente, en lo que respecta a la **responsabilidad solidaria** atribuida al Sr. Nicolás Pugliese en su carácter de presidente y único administrador de la Firma, se torna improcedente el tratamiento de la queja vinculada a esta cuestión, toda vez que, a la par de la falta de ratificación de la gestión realizada en su nombre (artículo 48 CPCCBA), la empresa de autos carece de legitimación para presentar agravios respecto de la solidaridad de un tercero, con lo cual corresponde confirmar este punto, lo que así declaro (Sala II en autos “CARNES SELECCIONADAS S.A.”, Sentencia del 16/8/2018, Registro 2701 y en autos “WHIRLPOOL ARGENTINA S.A.” Sentencia del 25/9/2023, Registro 3413; Sala III en autos “LACTEOS DON TORCUATO S.R.L.”, Sentencia del 26/4/2018, Registro 3964, entre muchas otras).

POR ELLO SE RESUELVE: **1°)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 566/573, por el Sr. Martín Andrés Méndez Pereira, en representación de la firma “MEGGA COMUNICACIONES S.A.”, con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Luis Galtieri, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3384, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 4 de junio de 2021. **2°)** Ordenar a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, que practique nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III de la presente. **3°)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que ha sido materia de agravio, debiéndose aplicar intereses y sanciones sobre las resultas de la nueva

liquidación ordenada, con el alcance de los considerandos de la presente.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en esta instancia, a partir de los agravios incoados por la parte apelante contra la Disposición SEATYS N° 3384/21, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos por el Dr. Ángel C. Carballal, adhiero a lo resuelto en su voto.

Ello así, sin perjuicio de efectuar –a mayor abundamiento– las siguientes consideraciones especiales, vinculadas específicamente a la confirmación parcial de la multa por omisión aplicada por el Fisco (siempre, con el alcance especificado por mi colega preopinante).

En este sentido, frente a la sanción establecida con fundamento en el Art. 61, segundo párrafo, del Código Fiscal, debo destacar que la existencia de diferencias subsistentes en el marco de la determinación practicada por la Autoridad de Aplicación impone como consecuencia la configuración de una acción típicamente antijurídica, encuadrable legalmente bajo el citado artículo.

A su vez, con respecto al elemento subjetivo propio de la infracción en cuestión, este Tribunal se ha expedido en innumerables sentencias, afirmando que la figura imputada exige un mínimo de subjetividad, o sea, la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.

Sin embargo, frente a esta eximente de responsabilidad, no se ha invocado –y mucho menos acreditado– ninguna causal que la torne procedente. Máxime, a poco que se repare en que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha destacado que *“La existencia de un error excusable requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario (causa B. 48.268, 'Ciba Geig.', 5-11-81)”* (SCJBA in re “Buratovich Hanos. S.A.”, Sentencia de fecha 13 de abril de 1981); lo que así declaro.

En tal sentido, dejo expresado mi voto.

VOTO DEL DR. MIGUEL HÉCTOR EDUARDO OROZ. Dando por reproducidos los antecedentes del caso precedentemente referenciados, presto mi adhesión a los fundamentos y la propuesta de solución propiciada por el Vocal Dr. Ángel C. Carballal. Así lo manifiesto y dejo expresado mi voto.

POR ELLO SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación

interpuesto a fojas 566/573, por el Sr. Martín Andrés Méndez Pereira, en representación de la firma "MEGGA COMUNICACIONES S.A.", con el patrocinio letrado del Dr. Gustavo Luis Galtieri, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 3384, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 4 de junio de 2021. **2°)** Ordenar a la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, que practique nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III de la presente. **3°)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que ha sido materia de agravio, debiéndose aplicar intereses y sanciones sobre las resultas de la nueva liquidación ordenada, con el alcance de los considerandos de la presente. 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: "MEGGA COMUNICACIONES S.A." - 2360-0248502/19

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-11230452-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4875.