



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: Corresponde expte nro 2360-0147531/2014 --- “TRANSPORTE DON JOSÉ S.R.L.”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0147531 del año 2014, caratulado “TRANSPORTE DON JOSÉ S.R.L.”.

Y RESULTANDO: Que arriban las presentes actuaciones con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 1/8 del Alcance N° 4 que corre como foja 756, por el Dr. Enrique Luis Condorelli en carácter de apoderado del Sr. Omar Osvaldo Aubert y de la firma TRANSPORTE DON JOSÉ S.R.L. contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1262, de fecha 23 de marzo de 2017, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Que por el Acto referenciado, obrante a fojas 736/750, el Fisco determinó las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT 30-70876504-6), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al año 2012. Por el artículo 5° estableció el monto de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos ciento ochenta y seis mil quinientos cuarenta y ocho con sesenta y seis centavos (\$ 186.548,66), con más los accesorios previstos en el artículo 96 y recargos del 60%, según artículo 59 inciso f), ambos del Código Fiscal (Ley N° 10.397, to. 2011, y modificatorias).

Asimismo, aplicó una multa por omisión del setenta por ciento (70%) del monto dejado de abonar, por haberse configurado la conducta reprimida en el artículo 61 segundo párrafo del citado Código (artículo 6°). Por el artículo 8° se aplicó una multa

a los deberes formales, prevista y sancionada en el sexto párrafo del artículo 60 del código de rito, que asciende a la suma de Pesos cuarenta y ocho mil (\$ 48.000), por la no presentación de las declaraciones juradas correspondientes a los meses de enero a diciembre de 2012, ambos inclusive.

Finalmente, atento a lo normado por los artículos 21 incisos 2) y 4), 24 y 63 del mismo plexo legal, estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos, del Sr. Omar Osvaldo AUBERT (artículo 11).

Que a foja 762 se elevan las actuaciones a esta instancia, (artículo 121 del Código Fiscal) y a foja 764 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, haciéndose saber a las partes que conocerá en la misma la Sala II (foja 769).

Que a foja 774, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se corre traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal por el término de quince (15) días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal).

Que a fojas 783/785, obra el planteo de la cuestión previa de extemporaneidad del recurso, articulado por la Representante Fiscal, y a fojas 786/791 se presenta el escrito de réplica.

Que a fojas 803/807, previo traslado a la apelante, se resolvió por sentencia de este Cuerpo de fecha 20/04/2018 - Registro N° 2642, desestimar la cuestión previa planteada, declarándose la competencia del Tribunal Fiscal para entender en el recurso de apelación.

Que a foja 811, habiéndose corroborado en el Sistema de Teleprocesamiento de ARBA -HOST- que la firma se acogió a un plan de regularización con posterioridad a la presentación del recurso y en virtud de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inciso a) apartado 3) del Decreto Ley 7603/70, se dispuso como Medida Para Mejor Proveer, requerir a la parte apelante que informe los conceptos y operaciones regularizadas al amparo de la Resolución Normativa N° 3/2017 de ARBA, montos e incidencia sobre las posiciones ajustadas y determinadas en la Disposición apelada. Asimismo que identifique y detalles cuáles de los agravios traídos en el recurso de apelación se mantienen vigentes.

Que a foja 814 el apelante se presenta e informa que *“se habría realizado un plan y que el mismo estaría cancelado por no aparecer deuda en la cuenta corriente de la Arba por percepciones 2012 (...) pero por situaciones de mudanza y atento el tiempo transcurrido no encuentran los comprobantes respectivos, motivo por el cual se solicita a VE que en caso de existir alguna diferencia se aborde el recurso de*

apelación interpuesto oportunamente”.

A foja 818, atento a lo informado por el apelante se dispuso una Medida para Mejor Proveer, a fin de que en la Representación Fiscal informe los términos del plan de pagos efectuado por la firma y su alcance respecto del recurso de apelación interpuesto y si el mismo se encuentra cancelado. Asimismo que indique si se considera satisfecha la pretensión fiscal reclamada en el presente.

A fojas 819/823, corre agregado el correspondiente responde, con la intervención de la Gerencia de Gestiones de Cobro de ARBA que da cuenta de los montos regularizados resultan parciales respecto de los determinados en autos y, destaca que, *“la Resolución Normativa 03/2017 establece un régimen para la regularización de deudas de los Agentes de Recaudación y tiene el carácter allanamiento incondicionado a la pretensión fiscal regularizada en cualquiera de las instancias en las que se encuentre, y la renuncia a la interposición de recursos administrativos y judiciales que pudieran corresponder con relación a los importes incluidos en la regularización”*. Luego informa que el plan de pagos se encuentra caduco, como consecuencia de la falta de presentación de declaraciones juradas al 28 de marzo de 2018.

Que a fojas 824, se ordenó una Medida para Mejor Proveer requerir a ARBA, se informe si los contribuyentes detallados en el Anexo I (clientes de la firma de autos), han presentado declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos durante los meses de enero a diciembre de 2012, y si han regularizado sus saldos deudores de existir. A fojas 826/827 corre agregado el responde a la medida probatoria solicitada.

Finalmente, mediante providencia de fojas 840, se hace que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Ángel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22), conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, y con el Dr. Miguel Héctor Eduardo Oroz, en carácter de conjuer (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 28/25). En materia probatoria, se tienen presente la documental e informativa ofrecidas. Paralelamente, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 126 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- Que los apelantes plantean una crítica a la determinación de oficio en especial respecto a la arbitrariedad de la Agencia de Recaudación en el análisis de la prueba aportada. Especialmente, en relación a las firmas “Presupuesto S.A. Coninsa S.A. UTE” y “Coninsa S.A.”, dado que no consideró suficiente las respuestas dadas por las citadas empresas, no haciendo lugar a la detracción de la misma del ajuste, pese a que mantuvo otro criterio respecto a otras firmas con

análoga documentación.

Por otra parte, solicita la reducción de los recargos en proporción a las contestaciones de los contribuyentes directos y la reducción de la multa del 70% en proporción a las detracciones conseguidas en el marco del ajuste fiscal. Subsidiariamente plantea la reducción de la multa al mínimo legal, en especial teniendo en consideración la colaboración prestada por el contribuyente, con el aporte de documentación solicitada por ARBA de manera adecuada y que un gran número de contribuyentes directos abonaron el impuesto reclamado y por ende la graduación de la multa no puede ser la misma toda vez que “el riesgo fiscal y la gravedad de los hechos” se ha reducido considerablemente.

Plantea la eliminación de la multa por la no presentación de declaraciones juradas ya que no existiría -a su entender- vejación al bien jurídico tutelado, dado que la facultad de fiscalización y verificación pudo ser ejercida adecuadamente toda vez que la Agencia pudo analizar la situación fiscal de los contribuyentes de los períodos en cuestión.

Agrega que el Sr. Omar Osvaldo AUBERT adhiere y remite a los dichos de la empresa.

Ofrece prueba informativa y hace reserva del Caso Federal.

II.- A su turno la Representación Fiscal, aclara preliminarmente que la firma con fecha 29/06/2017 se acogió a un plan de regularización en el marco de la Resolución Normativa N° 03/2017 en 12 cuotas, incluyendo los períodos fiscalizados en el presente, encontrándose a ese momento vigente. Posteriormente, agrega que de producirse la caducidad del mismo resultarán aplicables las consecuencias del artículo 21 de la normativa mencionada que consiste en la pérdida de los beneficios acordados y el renacimiento de los recargos y sanciones y todo otro concepto reducido por el régimen (Ley 14.890).

En cuanto a la multa por deberes formales aplicada, no habiendo cumplimentado la presentación de las declaraciones juradas, no queda alcanzada por la mentada reducción conforme el artículo 3, primer párrafo, de la Ley 14.890.

Luego, en relación a los agravios planteados manifiesta que ya han sido analizados y refutados pormenorizadamente por el juez administrativo en los considerandos del acto administrativo en crisis.

En cuanto al planteo de arbitrariedad del procedimiento determinativo, señala que la Autoridad de Aplicación se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable siendo que la crítica, se traduce en una disparidad con el criterio sentado

por el Fisco para sustentar el ajuste.

Señala que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa, circunstancia no ocurrida en autos.

Podrá observarse que obran en las presentes actuaciones todos los elementos probatorios necesarios y suficientes para sustentar que la firma fiscalizada incurrió en incumplimiento de sus obligaciones fiscales en carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Advierte que la Autoridad de Aplicación ha ordenado abrir la causa a prueba mediante la correspondiente Disposición de Apertura a Prueba de manera tal que no se ha afectado el derecho de defensa de la firma. Asimismo destaca que no obstante haberse receptado respuestas de la circularizaciones de los clientes directos fuera del plazo probatorio, las mismas se agregaron a foja 711 (alcance N° 3), remitiéndose para su análisis por el agente fiscalizador conforme surge de fojas 718/722.

Por último recuerda lo normado en el artículo 113 del Código Fiscal, en relación a que la carga de la prueba pesa sobre el contribuyente, quien es el encargado de producir la prueba necesaria para acreditar los extremos que avalan su postura.

En cuanto a la aplicación de la multa por omisión, destaca que el agente al omitir actuar como tal, incurrió en la mencionada infracción no resultando necesario el análisis de la existencia de intención alguna de su parte, ya que el tipo se verifica por la simple existencia de la conducta considerada valiosa para el legislador.

Respecto al planteo relativo a la graduación de la multa remarca que ARBA tuvo en cuenta las constancias obrantes en las presentes actuaciones y que la misma ha sido fijada dentro de la escala legal prevista en el artículo 61 del Código Fiscal.

Sostiene la procedencia de la multa por infracción a los deberes formales, indicando que no obstante haber sido intimado el agente en la Disposición de Inicio del procedimiento no cumplió dichos requerimientos. Recuerda que la finalidad de las mismas es asegurar el regular funcionamiento de la actividad administrativa, tendiente a verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones puestas a cargo de los responsables siendo que si bien dicho incumplimiento no lesiona económicamente al Estado dificulta o impide el accionar fiscal y la fiscalización de las obligaciones tributarias.

Finalmente, rechaza el planteo relacionado con la reducción de los recargos, atento a que los mismos se aplican ante el retardo del cumplimiento de la obligación con

prescindencia además de la imposición de la multa por ser institutos de diferente naturaleza jurídica.

Finalmente, en relación a la reserva del Caso Federal, destaca que no es ésta la instancia válida para su articulación y solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad confirmándose la resolución recurrida.

III.- Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal: Que, conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC N° 1262/17.

Como cuestión preliminar, en tanto resultará condicionante sobre el futuro de todo el intento defensorista traído por los apelantes, corresponde recordar que la firma ha producido parcial y formal acogimiento al Régimen de Regularización autorizado por la Ley N° 14.890 y reglamentado por la Agencia de Recaudación mediante la Resolución Normativa N° 03/2017 y modificatorias, en plan de pagos que se compone de un anticipo y 12 cuotas (ver fojas 815/817 y 821/822). A lo expuesto, debo agregar que tal como lo informa la Agencia a fojas 820 el plan a la fecha se encuentra caduco y dicha caducidad resultó por la falta de presentación de declaraciones juradas al 28 de marzo de 2018.

Asimismo, informa que la norma establece un régimen de regularización de deudas de los Agentes de Recaudación y tiene el carácter de allanamiento incondicionado a la pretensión fiscal regularizada, en cualquier instancia en la que se encuentre y la renuncia a la interposición de recursos administrativos y judiciales que pudieren corresponder con relación a los importes incluidos en dicha regularización, tal como surge de la norma en su artículo 4° “ *La presentación del acogimiento por parte de los agentes de recaudación, sus responsables solidarios o quienes los representen, importa el reconocimiento expreso e irrevocable de la deuda incluida en el plan de pagos, operando como causal interruptiva del curso de la prescripción de las acciones fiscales para determinar y obtener su cobro. Asimismo, implica el allanamiento incondicionado a la pretensión fiscal regularizada, en cualquier instancia en que se encuentre, y la renuncia a la interposición de los recursos administrativos y judiciales que pudieren corresponder con relación a los importes incluidos en la regularización.*”.

Sin embargo, intimados a dar explicaciones de su accionar (vide foja 811/812), los apelantes no dieron cuenta de los conceptos reconocidos e involucrados en la regularización, limitándose a mencionar que “*se habría realizado un plan y que el mismo estaría cancelado por no aparecer deuda en la cuenta corriente de la Arba por percepciones 2012, ingresando con clave CIT, pero que por situaciones de mudanza y atento el tiempo transcurrido no encuentran los comprobantes*

respectivos, motivo por el cual se solicita a VE que en caso de existir alguna diferencia se aborde el recurso de apelación interpuesto oportunamente”.

Lo cierto es que los agravios traídos se encuentran parcialmente desistidos, al menos hasta los importes incorporados en concepto de percepciones omitidas, intereses y recargos. Corresponde advertir que no existe posibilidad de otorgar a lo actuado consecuencias distintas a las previstas por su marco legal y reglamentario, no existiendo el acogimiento “sin allanamiento”.

1) Así las cosas, corresponde abordar seguidamente la procedencia del planteo de nulidad efectuado que sostiene el actuar arbitrario de la Agencia de Recaudación al efectuar el análisis de la prueba aportada.

En rigor de verdad este argumento no hace más que reflejar la disconformidad del apelante, en relación a cómo se ha resuelto la cuestión de fondo. No deben confundirse los criterios asumidos por el juez administrativo con una desatención a los elementos del acto que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto también halla reparación en el marco del recurso de apelación y no el de nulidad. La Suprema Corte bonaerense ha pronunciado que: *“...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 25-11-2015). 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. doct. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X- 2009; C. 109.902, sent. de 27- VI-2012).

Que el análisis del acto cuestionado, me permite concluir que no se configuran vicios que conlleven la nulidad pretendida. Por el contrario, durante el proceso determinativo se dispuso la apertura a prueba del procedimiento haciéndose lugar a la prueba informativa. Asimismo en la Disposición se dejó constancia que vencido el plazo probatorio y/o producida la prueba, la Agencia procedería a complementar y consultar con la nueva información obrante en las actuaciones, las declaraciones juradas y pagos de los clientes.

En tal contexto, no se reconoce en autos vicio alguno que vulnere a la defensa del apelante, ni una conducta arbitraria del Organismo, sino que el apelante ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas a tal punto que, habiendo solicitado prórroga del plazo probatorio, el mismo le fue otorgado por parte de la Autoridad de

Por las razones expuestas, corresponde establecer que las cuestiones en análisis no son de aquellas que ameritan una declaración de nulidad, lo que así voto.

2) Siguiendo con el análisis de las presentes actuaciones, e ingresando a examinar el fondo de la controversia, en lo que tiene que ver con el estudio de la porción restante a la cual ha quedado sometida la presente discusión, y no habiendo individualizado la parte apelante las operaciones que han sido involucradas en el acogimiento parcial, como así tampoco los agravios vertidos en su recurso que subsisten al allanamiento realizado, procederemos a dilucidar la cuestión.

En el entendimiento que el peso en estas actuaciones está relacionado con la carga probatoria en materia de ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes directos, corresponde observar 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 del pago por parte de los contribuyentes directos.

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 sufrida.

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. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido.

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, cabe destacar 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 que: *“...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 No 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.

De lo dicho precedentemente, y en el marco de la medida para mejor proveer dictada por esta Instrucción de foja 824, se libró oficio a ARBA para que informe si los contribuyentes involucrados en el ajuste y detallados en el Anexo I, han

presentado sus declaraciones juradas y regularizado sus saldos deudores de existir para las posiciones enero a diciembre de 2012.

Así, de las constancias de autos y de conformidad con la respuesta de la Representante del Fisco obrante a fojas 826/827, se ha acreditado fehacientemente que, por las posiciones enero a diciembre del año 2012 en las que realizaron operaciones con la firma de marras, 13 de los clientes objeto de la medida instada por este Cuerpo han dado cumplimiento a sus obligaciones, con excepción de las firmas TERGERN S.A. S.A., TRENCIM CONSTRUCCIONES S.A. y YACANTE MARIA LAURA (esta última para las posiciones enero a julio de 2012, ambas inclusive).

Por todo ello, corresponde hacer lugar parcialmente al agravio y se entiende procedente liberar de responsabilidad 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 regularizaron sus saldos deudores de existir, en relación a los períodos fiscales involucrados en estas actuaciones.

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 y vinculadas con los 13 clientes detallados en el conteste referenciado precedentemente, ratificando el ajuste en lo relativo a las firmas TERGERN S.A. S.A., TRENCIM CONSTRUCCIONES y YACANTE MARIA LAURA (esta última para las posiciones enero a julio de 2012, ambas inclusive).

Tal proceder encontrará como límite expreso, los importes quincenales incorporados por la firma al Régimen de Regularización reglamentado por la Resolución Normativa N° 03/2017 (vide fojas 815/817 y 821/822), no procediendo detracción alguna por debajo de tales montos reconocidos y regularizados, lo que así voto.

3) Ahora bien, abordando la sanción impuesta en el artículo 6° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.

No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo.

En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de

alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313 y 322:519). Y en este marco, recuerdo que el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524).

Pero dicho error debe ser probado y, además, invocado en forma precisa, no genérica, lo cual no ocurrió en el caso donde lo que hubo fue una decisión empresaria de no actuar en el carácter legalmente exigido, omitiendo practicar percepciones en la totalidad de las operaciones auditadas. Y si bien la pena ha de aplicarse sólo sobre la porción de reclamo subsistente, no se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificada, lo que así declaro (en sentido similar TFABA, Sala 2, "GOLDMUND S.A.", sent. del 8/03/2024, Reg. N°3460; "Delta Compresión SRL", sent. del 3/12/2024).

4) Respecto a los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, corresponde su confirmación, aunque aplicando los mismos sobre la porción de reclamo subsistente, a partir de la incidencia que sobre la cuestión tuvo la Ley N° 14.890, 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 N° 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, entre otras, a las cuales remito breviter causae.

5) Finalmente, en torno a la aplicación de la multa por deberes formales, por su falta de presentación de declaraciones juradas durante el periodo enero a diciembre de 2012, cabe destacar que en el artículo 6° de la Resolución de Inicio del Procedimiento (foja241 vta.) se intimó a la empresa a regularizar su situación, no habiendo cumplido con su obligación, por lo que corresponde declarar la procedencia de la sanción (En sentido similar TFABA, Sala 2 "Agroindustrias Quilmes S.A.", sent. del 20/12/2023, entre otros.).

Las multas a los deberes formales son instrumentos fundamentales para promover el cumplimiento de las obligaciones fiscales y asegurar una correcta administración tributaria en la Provincia de Buenos Aires. Tienen carácter preventivo y coercitivo, ya que obligan e incitan a los contribuyentes a cumplir con normas que facilitan la administración, fiscalización y control por parte de la autoridad tributaria. Por lo tanto, su vulneración, per se, implica un daño a ese interés jurídico protegido.

Por último, en punto al CASO FEDERAL, el mismo deberá ser tenido en cuenta en la instancia oportuna.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/8 del Alcance N° 4 que corre como foja 756, por el Dr. Enrique Luis Condorelli en carácter de apoderado del Sr. Aubert Omar Osvaldo y de la firma TRANSPORTE DON JOSÉ S.R.L., contra la Disposición N° 1262/2017, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Requeir a la Autoridad de Aplicación practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III, punto 2) de la presente. 3º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, multa por omisión y recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– la Disposición Delegada SEFSC N° 1262, de fecha 23 de marzo de 2017, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA), se ajusta a derecho.

En primer lugar, en función de los fundamentos aportados por la Instrucción en su voto, adhiero a la resolución propuesta para los agravios planteados relativos a nulidad, al cuestionamiento de la procedencia del Régimen de Percepción y a la consideración de las operaciones ajustadas, lo que así voto.

No puedo dejar de advertir que la firma ha producido parcial y formal acogimiento al Régimen de Regularización autorizado por la Ley N° 14.890 (reglamentado por R.N. N° 03/2017), consolidado con un anticipo y 12 cuotas (ver fojas 815/817 y 821/822), el que se encuentra caduco (fojas 820) por la falta de presentación de declaraciones juradas al 28 de marzo de 2018.

El mentado régimen de regularización de deudas de los Agentes de Recaudación establece que el plan de pagos tiene el carácter de allanamiento incondicionado a la pretensión fiscal regularizada, en cualquier instancia en la que se encuentre y la renuncia a la interposición de recursos administrativos y judiciales que pudieren corresponder con relación a los importes incluidos en dicha regularización (artículo 4º).

Si bien el Vocal Instructor requirió a los apelantes que imputen las sumas incluidas (fojas 811/812), los mismos no dieron cuenta de los conceptos reconocidos e

involucrados en la regularización.

A propuesta de este Vocal, se ordenó la realización de una Medida para Mejor Proveer consistente en intimar a la parte apelante para que informe los conceptos y operaciones regularizadas (con identificación de los importes y los clientes involucrados) al amparo de las Resolución Normativa N° 03/2017 (reglamentaria de la Ley 14.890), e incidencia sobre las posiciones ajustadas y determinadas en la Disposición Delegada (SEFSC) N° 1262, dictada el 23 de marzo de 2017 por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de Buenos Aires. Asimismo, se lo intima a que dentro del mismo plazo improrrogable de diez (10) días, identifique y detalle cuáles de los agravios traídos en el Recurso de Apelación obrante a fojas 1/18 del Alcance N° 4 -que obra en autos a fojas 756- se mantienen vigentes. Todo lo antes expuesto, bajo apercibimiento de tenerse por desistido del recurso de apelación antes referenciado (en los términos de los arts. 3 de la Ley 14890 y 4 de la R.N. 3/17).

A fojas 832 obra la pertinente respuesta, en la que se expone “...*el plan de pagos incluyen todas las operaciones ajustadas excepto las vinculadas a PRESUPUESTO SA CONINSA SA UTE y las de CONINSA SA que son a la vez las que se mantienen vigentes en el recurso de apelación interpuesto con fecha 24/04/2017...*”

En virtud de lo expuesto, considero que las sumas imputadas deberán ser tenidas en consideración en oportunidad de la liquidación ordenada por el Vocal Instructor.

Finalmente, adhiero a los fundamentos del colega preopinante respecto la aplicación de multa por omisión, a la sanción por incumplimiento por deberes formales y recargos, lo que así voto.

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelacion interpuesto a fojas 1/8 del Alcance N° 4 (que corre como fojas 756), por el Dr. Enrique Luis Condorelli como apoderado del Sr. Omar Osvaldo Aubert y de TRANSPORTE DON JOSÉ S.R.L., contra la Disposición N° 1262/2017, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Requerir a la Autoridad de Aplicacion que practique nueva liquidacion en los terminos descriptos en el **Considerando III.** **3°)** Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, multa por omisión y recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr Miguel Héctor Eduardo Oroz. Dando por reproducidos los antecedentes del caso referenciados precedentemente por el Vocal Instructor,

presto mi adhesión a los argumentos y propuesta de solución propiciadas por el Dr. Carlos A. Carballal. Así lo manifiesto.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelacion interpuesto a fojas 1/8 del Alcance N° 4 que corre como foja 756, por el Dr. Enrique Luis Condorelli en carácter de apoderado del Sr. Aubert Omar Osvaldo y de la firma TRANSPORTE DON JOSÉ S.R.L., contra la Disposición N° 1262/2017, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Requerir a la Autoridad de Aplicacion practique nueva liquidacion en los terminos descriptos en el Considerando III, punto 2) de la presente. 3º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, multa por omisión y recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelacion interpuesto a fojas 1/8 del Alcance N° 4 que corre como foja 756, por el Dr. Enrique Luis Condorelli en carácter de apoderado del Sr. Aubert Omar Osvaldo y de la firma TRANSPORTE DON JOSÉ S.R.L., contra la Disposición N° 1262/2017, dictada por el Departamento de Relatoría Área Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Requeir a la Autoridad de Aplicacion practique nueva liquidacion en los terminos descriptos en el Considerando III, punto 2) de la presente. 3º) Confirmar el acto apelado en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, multa por omisión y recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado 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: Corresponde al Expte N°2360-147531/14 "TRANSPORTE DON JOSE SRL"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-33181589-GDEBA-TFA ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N°3776 .-