



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 nº 2360-0075669/2018 --- "PETROLEO & SERVICIO"

AUTOS y VISTOS: el expediente nº 2360-0075669 del año 2018 caratulado "PETROLEO & SERVICIO".

Y RESULTANDO: Que a fojas 59/66, el Sr. César Gastón Castillo, en representación de la firma "PETROLEO & SERVICIOS S.A.", con el patrocinio del Cr. Ricardo A. Paolina, interpone recurso de apelación contra la Disposición Delegada SEATYS SCA nº 471, dictada por la Sugerencia de Coordinación C.A.B.A de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 5 de septiembre de 2018.

Que mediante la citada Disposición, obrante a fojas 40/45, se declara cerrado el sumario iniciado al Agente de Recaudación PETROLEO & SERVICIOS S.A. (C.U.I.T. 30-71120953-7) inscripto en los Regímenes Generales de Retención y Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y se establece que ha incurrido en la conducta de Defraudación Fiscal, prevista y penada en el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y modificatorias), en razón de no haber depositado las sumas percibidas durante el mes de abril de 2017 y por haber depositado fuera de término las retenidas por el mes de junio del mismo año.

Mediante su artículo 3º se aplica por la infracción referida precedentemente una multa equivalente a los doscientos noventa por ciento (290%) del impuesto defraudado, la que asciende a la suma de Pesos ciento trece mil novecientos diecisiete con ochenta centavos (\$113.917,80).

A fojas 137 se elevan los autos a este Cuerpo (artículo 121 del Código Fiscal). A fojas 139 se deja constancia que la causa es adjudicada para su instrucción a la

Vocalía de la 5ta. Nominación, quedando radicada en la Sala II.

A fojas 144 se da traslado a la Representación Fiscal del Recurso de Apelación articulado para que conteste agravios (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su alegato a fojas 145/147.

A fojas 150 se hace saber 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° 27/25). Se provee la prueba ofrecida teniéndose presente la documental acompañada y, 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 en la pieza recursiva la apelante comienza realizando una descripción de los antecedentes del caso.

Así en primer lugar, plantea que el acto administrativo en crisis, adolece de vicios que lo tornan nulo de nulidad absoluta, carente de motivación y de razones fácticas y jurídicas que sustenten la pretensión punitiva,

Alega también la carencia de fundamentación del mismo, el cual se limita a citar doctrina, fallos inaplicables al caso, fundando la aplicación de la sanción, únicamente en la “demora” en que incurrió el Agente de Recaudación al ingresar las retenciones, argumentando que en realidad la demora fue nimia, por un error del sector administrativo de la empresa, por lo que no se encontraría comprobado el aspecto subjetivo para la aplicación de la sanción impuesta por el fisco.

Indica a su vez que el único reproche que le podría corresponder al Agente por esa exigua demora en su ingreso, es la omisión en que habría incurrido, figura ostensiblemente diferente a la tipificada por el artículo 62, inciso b) del Código Fiscal, resultando evidente que los hechos acaecidos no guardan relación con los reprimidos por la figura infraccional utilizada, lo que evidencia la ilegitimidad de la multa aplicada.

Conforme a lo expuesto, manifiesta que no pude afirmarse válidamente que la firma haya actuado con dolo en tanto ni bien notó la falta de ingreso de las retenciones en cuestión procedió a abonar las mismas junto a sus respectivos recargos, como así también subsanó la compensación de las percepciones omitidas de practicar inmediatamente después de haber advertido dicho acontecimiento, no encontrándose acreditado que se haya actuado con dolo, como tampoco se ha verificado la concurrencia del aspecto subjetivo, siendo por tanto la conducta atípica,

insusceptible de ser reprimida con la pena establecida para la defraudación fiscal.

Seguidamente, en subsidio solicita la reducción de la sanción a su mínimo legal, fundamentando que su mandante incurrió en una mínima demora a la hora de ingresar e imputar las sumas de sus obligaciones, como así también en razón de que los montos de las mismas no eran de significancia alguna, sumado a que las mismas fueron ingresadas de forma espontanea con sus respectivos intereses y recargos al notar su falta de ingreso.

Por último, acompaña documental y hace reserva del Caso Federal. **II.-** A su turno, la Representación Fiscal, comienza con el tratamiento de los agravios impetrados, señalando, respecto de la nulidad planteada, que la ausencia de motivación del acto apelado no debería articularse por vía de recurso de nulidad, sino que por le contrario, dicho elemento se encuentra cumplido en la medida en que se ha efectuado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado a su dictado, exponiéndose las circunstancias que dieron origen a la sanción aplicada, explayándose el juez administrativo al respecto en los considerandos del acto.

A mayor abundamiento refiere que de la lectura de los considerandos de la resolución en crisis, surgen los fundamentos de hecho y derecho tenidos en cuenta por el juzgador para decidir de la manera que lo hizo, y que su cuestionamiento no implica su ausencia.

Respecto de la configuración de la infracción prevista en el artículo 62 inc. b) del Código Fiscal, indica que del procedimiento resulta que la suma por los períodos detallados en el acto impugnado no fue ingresada al Fisco a la fecha de su vencimiento, por lo que resulta ajustado a derecho el encuadre de la conducta verificada en dicha norma.

Sustenta su postura con cita de jurisprudencia de la SCBA que sostiene que la defraudación prevista en el inciso b) se refiere al ilícito cometido por los agentes de recaudación y dicho ilícito se configura con el mantenimiento del dinero retenido en concepto de impuesto en su poder luego del vencimiento del plazo fijado para su depósito, sin que se requieran circunstancias ardidosas que se mencionan en el inciso a) con relación a los contribuyentes, responsables o terceros.

Advierte que el ilícito de defraudación fiscal, propios de los agentes de recaudación, se configura cuando además de la materialidad del hecho, existe la intención de mantener en su poder las sumas percibidas que pertenecen al Fisco, más allá del vencimiento de su pago.

En ese orden sostiene que el dinero en cuestión, detraído de terceros, no le pertenecía al Agente sino al Erario Público, motivo por el cual debió ingresarlo en tiempo oportuno a las arcas fiscales. Su incumplimiento genera perjuicio al Fisco al no permitirle la disponibilidad de los fondos públicos con anterioridad.

Con respecto a la solicitud de aplicación de la multa al mínimo legal, en subsidio, remarca que la Autoridad de Aplicación tuvo en cuenta para su determinación las constancias obrantes en las presentes actuaciones, y lo resuelto por el a quo a fs. 43 vta., habiéndose graduado la misma dentro de la escala legal prevista en el artículo 62 de Código Fiscal

Por último, solicita se rechacen las quejas traídas a consideración en su totalidad y se confirme el acto apelado en todos sus términos, teniéndose presente el Caso Federal para su oportunidad.

III.- Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal: Que tal como ha quedado delineada la cuestión traída a debate a esta Alzada, cabe dilucidar si la Disposición Delegada SEATYS SCA N° 471/18 se ajusta a derecho.

Así, en primer lugar, daré tratamiento a la pretendida nulidad del acto mencionado, toda vez que de prosperar ella, tornaría inoficiosos los restantes agravios planteados.

Al respecto, luego de analizar las actuaciones, resalto que la Disposición impugnada contiene entre sus considerandos el relato expreso de las circunstancias fácticas y jurídicas que han llevado a la Autoridad de Aplicación a su dictado, no debiendo confundirse en tal caso, la disconformidad con el criterio asumido por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez como tal. Por ello, descarto que en el actuar de la Autoridad de Aplicación haya habido menoscabo alguno al derecho de la aquí apelante.

En definitiva, y siguiendo la clara doctrina de nuestra Suprema Corte: *“...Las nulidades procesales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Sí no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicarla invalidez del acto...”* (S.C.B.A. Causa A 71102; Sentencia del 30/03/2016; en autos “Raimondi, Marcelo Alejandro c/ Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley”).

Sobre el punto, resulta imprescindible destacar que en lo medular, la contienda traída a debate radica en desentrañar la real actividad desarrollada por el agente.

Recientemente ha tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense 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 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-I-11-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren carácter configurados, máxime, cuando la doctrina de arbitrariedad posee carácter excepcional y no por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido"* (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -EN. Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015)...". (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia del Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018). Este mismo criterio se expuso por la Sala I en autos "ELEKTRA DE ARGENTINA S.A.", Sentencia del 4/4/2019, Registro n° 2175, entre otros Antecedentes.

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con 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 debe hallar reparación por vía del recurso de apelación.

En torno a la configuración de la defraudación fiscal endilgada, se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias 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.

Ahora bien, tal extremo no impide la existencia de particulares estructuras en lo que el legislador entienda como conductas disvaliosas en pos de generar y sancionar infracciones tributarias específicas. Tal especificidad es también una característica evidente y presente en el derecho tributario penal o infraccional.

Tal es así, que ha dicho la Suprema Corte provincial *"...en la especie, al señalar la actora que a través de la doctrina elaborada por la Corte Suprema nacional resulta imprescindible la comprobación del elemento subjetivo para la configuración de la defraudación fiscal, desconoce que dicho Tribunal fijó el requisito genérico de la culpabilidad en materia de infracciones fiscales, comprensivo tanto del dolo como de la mera culpa (causa "Parafina del Plata", Fallos 271:297), y decidió sobre el dolo necesario para consumar la defraudación fiscal tipificada por una norma que exigía que la retención indebida fuese "fraudulenta" (causa "Usandizaga", sent. del 15-X-1981; "Jurisprudencia Argentina", 1982-111-388)..."* (S.C.B.A.; en causas B. 62.652 y B. 62.648, "Banco de la Pampa contra Provincia de Buenos Aires. Demanda contencioso administrativa", Sentencia del 30 de setiembre de 2009).

Sentado ello, corresponde aclarar que la apelante no desconoce haber recaudado los importes que luego han permanecido de manera indebida en el patrimonio del agente. Solo manifiesta que no ha existido una deliberada intención de defraudar las arcas fiscales, afirmando que la suma reclamada fue declarada sosteniendo la falta de perjuicio fiscal.

Debo dejar aclarado a esta altura que el artículo 62 del Código Fiscal contempla bajo la genérica denominación "defraudación fiscal", en sus dos incisos, ilicitudes diferentes: el inciso a) contempla la realización, por parte de los contribuyentes, responsables o terceros, de cualquier hecho, omisión, simulación, ocultación o maniobra con el propósito de producir la evasión total o parcial de obligaciones fiscales y el inciso b) el mantenimiento en su poder de impuestos retenidos o percibidos por los agentes de recaudación, después de haber vencido cierto plazo en que debieron ingresarlos al Fisco. Resulta importante advertir al apelante que la defraudación del Agente de Recaudación se constituye por un elemento material u objetivo, consistente en el mantenimiento del dinero fiscal en su poder luego de vencido cierto plazo fijado para su depósito, y que la retención o percepción se pueda imputar al agente. La infracción prevista en el inciso b), más arriba citado, no requiere la concurrencia de las circunstancias enunciadas en el inciso a) de la misma norma. (En idéntico sentido S.C.J.B.A.: B 62.652, "Banco de La Pampa", del 30- 9-2009; "Safontas de Schmidt" del 18-5-2011, y recientemente en la causa B 63.340, caratulada "Renault Argentina S.A. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Demanda contencioso administrativa" del 27-05-2015).

Desde antiguo la Suprema Corte de la Provincia tiene dicho que la defraudación fiscal del Agente de Recaudación del Código Fiscal establece al menos una presunción "juris tantum" de la intencionalidad nacida de la omisión del depósito en tiempo oportuno, del impuesto retenido o recaudado (S.C.B.A., Causas B 49.133, "La Perseverancia del Sur", Sentencia del 19-08-1986; Causa B 49.344, "Giles Cereales S.R.L.", Sentencia del 16-09-1986; Causa B 49.181, "Cosecha Cooperativa de Seguros Limitada", Sentencia del 28-11-1986).

Por su parte, al interpretar una norma sustancialmente análoga (art. 37 inc. "b" del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, t.o. 1981) la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha establecido que la presunción de culpabilidad prevista en la norma debe ser entendida como un régimen probatorio característico de la figura tributaria que se regula. Por ello, y en la medida en que sea castigado únicamente aquél que tenga la posibilidad real de ajustar su conducta al mandato legal, no se afecta el fines principio nulla poena sine culpa ("Fallos" 312:149).

A su vez, no advierto la concurrencia de causal exculpatoria alguna ante el incumplimiento incurrido. Debo recordar que las sumas que el agente recauda, en concepto de impuesto de quienes realizan operaciones con su intervención (clientes y proveedores), no le son propias, sino que pertenecen al Fisco y a sus arcas deben ser ingresadas. No debe darse otro destino al dinero, mucho menos a gastos empresarios y además ese ingreso debe ser oportuno.

Por lo expuesto hasta aquí, entiendo que se encuentra correctamente endilgada la figura de Defraudación Fiscal, ante la conducta acreditada por el Fisco en autos.

Sentado lo que antecede, corresponde analizar la graduación de la sanción aplicada por Defraudación Fiscal. Recuerdo al respecto que el Fisco provincial sancionó el actuar de la firma de autos con una multa fijada en el 290% del impuesto defraudado, esto es, casi en el máximo de la escala legal prevista para la conducta imputada. Y así lo decide a pesar de merituar como atenuantes la exteriorización de los importes percibidos y retenidos, la cancelación de intereses y recargos, y la falta de antecedentes (fs. 43 vta.). Analizadas estas circunstancias, entiendo conveniente la reducción de la multa aplicada ante la evidente desproporción que conlleva la aplicación en la máxima pena posible. Entiendo en consecuencia irrazonable ese nivel de sanción y propicio su reducción al ciento cincuenta por ciento (150%) del monto del gravamen defraudado, lo que así declaro

Sobre esto, me permito recordar *"...De la confrontación de la norma legal con sus correspondientes de la Ley Fundamental surge, pues, como criterio que permite precisar los límites a considerar ante la invocación de la falta de proporcionalidad*

entre la pena conminada y la ofensa cometida, el que se deriva de la propia naturaleza garantizadora del principio de la proporcionalidad de la pena, que opera únicamente para limitar los excesos del poder punitivo estatal respecto de eventuales transgresiones a las leyes, y que determina que la proporcionalidad no puede resolverse en fórmulas matemáticas, sino que exige un mínimo de razonabilidad para que la conminación penal pueda ser aceptada en un Estado de Derecho. En ese sentido, son incompatibles con la Constitución las penas crueles o que consistan en mortificaciones mayores que aquellas que su naturaleza impone (art. 18 de la Constitución Nacional), y las que expresan una falta de correspondencia tan inconciliable entre el bien jurídico lesionado por el delito y la intensidad o extensión de la privación de bienes jurídicos del delincuente como consecuencia de la comisión de aquél, que resulta repugnante a la protección de la dignidad de la persona humana, centro sobre el que gira la organización de los derechos fundamentales de nuestro orden constitucional... (Fallos 314:424)..." (en autos "MICROGAUSS S.A.", Sentencia del 17 de diciembre de 2020, Registro 4224 de la Sala III).

Finalmente expreso se tenga presente la reserva del caso federal para la etapa procesal oportuna.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 59/66, el Sr. Cesar Gaston Castillo, en representación de la firma "PETROLEO & SERVICIOS S.A.", con el patrocinio del Cr. Ricardo A. Paolina, contra la Disposición Delegada SEATYS SCA N° 471/2018, dictada por la Sugerencia de Coordinación C.A.B.A de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Reducir la sanción aplicada por el artículo 3º del acto apelado al ciento cincuenta por ciento (150%) del monto defraudado, ascendiendo a la suma de Pesos cincuenta y ocho mil novecientos veintitrés (\$ 58.923,00). 3º) Confirmar en lo demás el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Adhiero al voto del Dr Ángel Carlos Carballal.

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. Ángel C. Carballal. Así lo voto.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 59/66, el Sr. Cesar Gaston Castillo, en representación de la firma "PETROLEO & SERVICIOS S.A.", con el patrocinio del Cr. Ricardo A. Paolina, contra la Disposición Delegada SEATYS SCA N° 471/2018, dictada por la

Sugerencia de Coordinación C.A.B.A de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Reducir la sanción aplicada por el artículo 3º del acto apelado al ciento cincuenta por ciento (150%) del monto defraudado, ascendiendo a la suma de Pesos cincuenta y ocho mil novecientos veintitrés (\$ 58.923,00). 3º) Confirmar en lo demás el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder.



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°2360-75669/18 "PETROLEO & SERVICIOS"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-29628415-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° 3722 .-