



## 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:** “RUA REMOLCADORES UNIDOS ARGENTINOS” - 2360-0109022/14

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0109022 del año 2014, caratulado: “RUA REMOLCADORES UNIDOS ARGENTINOS”.

**Y RESULTANDO:** Que arriban las presentes actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 2172/2192 por el Sr. Matías Santángelo en carácter de apoderado de la firma “RUA REMOLCADORES UNIDOS ARGENTINOS S.A.” y de los Sres. Carlos Alfonso Ruiz Moreno, Sebastián Oscar Planas y María Fernanda Ballota, con el patrocinio letrado de Juan Manuel Álvarez Echague, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 4090, dictada por el Departamento de Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 14 de diciembre de 2017.

Mediante el citado acto, agregado a fojas 2143/2168, el Fisco determinó las obligaciones de la empresa de referencia (CUIT 30-50705948-8), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al año 2012, estableciendo por artículo 6° el monto de las percepciones omitidas y adeudadas que ascienden a la suma de Pesos novecientos cincuenta y nueve mil seiscientos ochenta y ocho con 69/100 (\$ 959.688,69), 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).

Por artículo 7° aplicó una multa del 45% del monto omitido, por haberse constatado la infracción prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código. Asimismo, aplica recargos del sesenta por ciento (60%), conforme lo establecido por

el artículo 59 inciso f) del mismo plexo legal y establece la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos, de los Sres. Ruiz Moreno Carlos Alfonso, Planas Sebastián Oscar y Ballota María Fernanda, conforme lo normado por los artículos 21 incisos 2° y 4°, 24 y 63 del citado plexo normativo.

A fojas 2198 se elevan los actuados a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fojas 2200, se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación y la consecuente radicación en la Sala III.

A fojas 2206, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se corrió traslado a la Representación Fiscal del recurso interpuesto (artículo 122 del Código Fiscal), cuyo escrito de réplica se encuentra agregado a fojas 2207/2216.

A fojas 2219 se hace saber que la causa conforme Acuerdo Extraordinario quedo a cargo del Dr. Ángel Carballal. Asimismo, se dictó medida para mejor proveer en el marco de los artículos 15 y 20 inciso a) apartado 3 del Decreto Ley 7603/70 y 125 del Código Fiscal, requiriéndole al ARBA/ REPRESENTACIÓN FISCAL, para que dentro de veinte (20) días, informe a la instrucción si las empresas NAVIERA DEL SUR S.A. y ODFJELL ARGENTINA S.A., clientes del agente de marras, han presentado DDJJ y abonado las mismas de corresponder, para las posiciones 2012 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ello con sujeción a lo establecido en el art. 163 del Código Fiscal y en concordancia con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación en materia probatoria (QUILPE S.A. S/ INCONSTITUCIONALIDAD, Sentencia del 9/10/2012). A fojas 2222/2224 se agrega la respuesta al oficio remitido.

Por último, a fs. 2225 se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada 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 el escrito agregado a fs. 2222/2224 se tiene por cumplida la medida para mejor proveer dispuesta a fs. 2219 y, atento al estado de las actuaciones, se llama autos para sentencia, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta (artículos 124, 125, 126 y 127 del Código Fiscal).

**Y CONSIDERANDO:** I.- En su escrito recursivo, el apelante previo a exponer sus agravios, relata brevemente los antecedentes que precedieron al acto que cuestiona.

Comienza oponiendo la nulidad de la disposición por entender que la misma se dictó con absoluta prescindencia de los elementos de causa y motivación y por encontrarse viciado en sus orígenes. Plantea la nulidad del acto administrativo que decide instruir sumario y en consecuencia de la resolución que dio traslado de la multa por omisión, por basarse en hechos falsos, adoleciendo de los mínimos

requisitos y elementos, vulnerando el derecho de defensa y el debido proceso adjetivo.

Entiende que la resolución no es razonable, que no funda en debida forma el motivo por el cual se decide llevar adelante el sumario, no se invoca norma fiscal alguna y no hace referencias a la culpabilidad del sujeto, centrándose exclusivamente en una cuestión formal de si los clientes de la contribuyeres se encuentran categorizados conforme la normativa reglamentaria y si cumplen con las previsiones legales para ser sujeto pasible de encontrarse excluidos de retención.

Añade que hay una realidad jurídica y económica incontrastable donde todos los clientes que informaron a ARBA, más allá de la inscripción en dicho carácter, son agentes marítimos en los términos de la Ley Nacional de Navegación N° 20.094 que es la única con facultades de definirlos y reconocerlos como tales, para lo cual entiende indispensable la producción de la prueba informativa y pericial propuestas.

Sostiene que se debió ir al fondo del asunto, intentando esclarecer la verdad material, determinando en qué casos no se ha generado el hecho imponible, atento que como es sabido las empresas de transporte internacional se encuentran fuera del ámbito de gravabilidad del Impuesto a los Ingresos Brutos, manifestando que dicha situación no fue contemplada como así tampoco que se haya configurado el hecho imponible con la consecuente obligación de efectuar la percepción reclamada.

Agrega que el organismo tiene todo para producir la prueba y determinar si los sujetos respecto a los cuales atribuye a esta parte solidaridad, computaron o no los conceptos que se reclaman a este contribuyente y si presentaron y pagaron las respectivas declaraciones juradas, violando con ello la expresa normativa que le impone a ARBA el deber de establecer la verdad ejerciendo sus facultades.

Manifiesta que el gravamen lo ingreso el contribuyente directo al Fisco y si le exige solidaridad estaría recayendo en un enriquecimiento sin causa.

Manifiesta que de conformidad al Informe 208/06, los contribuyentes directos presentaron las DDJJ correspondientes, sin detraer el impuesto de percepción alguna por el agente. Rechaza el régimen obligacional al que es sometido, cuestiona la legitimad jurídica de la Disposición Serie B 01/2004, cuestiona su aplicabilidad y constitucionalidad.

Alega que la empresa aplicó de forma correcta los parámetros que emanan de la normativa del impuesto, por lo que no ha existido omisión de percepción imputable a la empresa, agregando que puede solo ser sancionado si es culpable, es decir responsable objetiva y subjetivamente.

Seguidamente manifiesta que ha cometido error de derecho, sosteniendo que la misma es causa exculpatoria, por entender que no debía actuar como agente de percepción ante sus clientes agentes marítimos.

Entiende que los intereses son desproporcionados y confiscatorios, por lo que deben ser reformulados ya que su constitución configura enriquecimiento sin causa, violatorio del derecho de propiedad, conforme el art. 17 de la Constitución Nacional, solicitando su aplicación al aplicable a los procesos de devolución y repetición de tributos pagados en exceso.

Alega además, que la resolución atribuye responsabilidad negándose a constatar si hay deuda por la cual ser responsable, ignorando las constancias y prescindiendo arbitrariamente de la prueba ofrecida que demuestre que no hay tal deuda.

Niega de forma contundente la existencia de la atribución de responsabilidad solidaria efectuada, sostiene que una cuestión es la responsabilidad solidaria respecto al contribuyente y otra, respecto a un sujeto que a su vez es responsable solidario respecto al contribuyente, entiende que la misma esa responsabilidad mediata no surge de la normativa. Cita antecedentes jurisprudenciales para avalar su parecer.

En subsidio plantea la inconstitucionalidad, por ser contraria a normas de fondo que rigen en lo partícipales a las personas jurídicas. Citan el fallo de la SCBA: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso Francisco s/ sucesión y otros. Apremio" en defensa de su postura en la que considera improcedente no solo extender la responsabilidad en forma automática a los directores, por su sola condición de tales.

Entiende que para que proceda la extensión debe observarse los requisitos de existencia de un incumplimiento de los deberes a cargo de director, apoderado, administrador y/o representante y la imputabilidad del incumplimiento a título de dolo o culpa, como ello no se acredita en las actuaciones solicita se deje sin efecto, no pudiéndose aplicar la misma de manera automática.

Reprocha los recargos impuestos, sostiene que los mismos tienen naturaleza penal, por tener por objetivo herir al infractor en su patrimonio, es por ello que considera que se da un claro caso de inconstitucionalidad, por acumulación indebida de sanciones, debiéndose dejar sin efecto por entender que existen otros mecanismos resarcitorios que recepten los principios de razonabilidad, validez y constitucionalidad.

Ofrece prueba documental, que resultan ser las presentes actuaciones, informativa AFIP, Prefectura Naval Argentina, Administración Nacional de Puertos y la Dirección de Sanidad de Fronteras, Terminaciones de Transporte y a la empresa ODFJELL

S.A. e informativa a los clientes correspondientes, finalmente ofrece pericia contable. Hacen reserva del caso federal y constitucional.

**II.-** A su turno, la Representación Fiscal comienza con el responde a los agravios traídos, sosteniendo que los apelantes reiteran los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa anterior, los que fueron analizados y refutados pormenorizadamente por el juez administrativo en los considerando de la disposición en crisis. Cita antecedente de este Tribunal.

En relación a los planteos de nulidad, alega su improcedencia, sosteniendo que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto valido y eficaz y 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 contra la defensa. Cita jurisprudencia de la SCBA y de este Tribunal.

En relación a la liberación del agente en virtud del ingreso del gravamen por los contribuyentes directos y la aplicación del Informe 208/06, manifiesta su impertinencia y recuerda las obligaciones de los agentes, su naturaleza, citando precedentes de este Cuerpo.

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 agravio.

En referencia a la situación de los agentes marítimos, recuerda y transcribe lo expuesto por el Juez Administrativo a fs. 2152, que en lo medular habla de la exclusión en la aplicación del régimen de recaudación, para cuando el desarrollo de la actividad que se realice sea la de los casos de los artículos 319 y 322 inc. A,B,C y D. En ese orden el artículo 322 inc. C) excluye como sujetos de retención a quienes desarrollan operaciones de intermediación en calidad de comisionista, consignatario, mandatario etc. siendo limitada su aplicación a los casos el contribuyente desarrolle otra actividad en las cuales no actúe como intermediario y que el artículo 411 de la Disposición Normativa "B" 1/2004 y modificatorias, reserva o condiciona la aplicación de la alícuota 0% del régimen general. Concluye que el Informe de la Gerencia

General de Técnica Tributaria y Catastral 50/2011, concluye que el agente marítimo se encontrara excluido como sujeto pasible de retención correspondiéndole alícuota 0% en la medida que las operaciones desarrolladas cumplan con las previsiones de la Disposición Normativa "B" 1/2004 y modificatorias en sus artículos 322 inc. C) y 411. En ese orden la fiscalización analizó la actividad de los clientes que la firma describe como agentes marítimos, conforme la información de la base de datos, y que se encuentran inscriptos en la actividad de "Servicio de navegación" (Código NAIIB 633230) y en particular el cliente Odfjell Argentina S.A. se encuentra inscripto en otras actividades, por las cuales corresponde efectuar percepciones, quedando excluido de las previsiones establecidas en la Disposición Normativa "B" 1/2004 y modificatorias, en sus artículos 322 inc. C) y 411.

Avanza, manifestando que de la medida para mejor proveer dictada en la Disposición de la Apertura a Prueba N° 1670/17. Es así que de la Prueba Pericial Contable no surge la acreditación de agentes marítimos de los clientes a los que hace referencia la contribuyente. Habiendo agregado la prueba informativa ofrecida y llevado a cabo se constató la repuesta tres clientes que dieron correspondiente acreditación de su condición de agentes marítimos ante los organismo correspondientes. Sin perjuicio de ello, aclara que las mismas fueron rectificadas del ajuste por acreditarse los extremos del Informe 208/06, por lo que el organismo declara abstracta el tratamiento de su actividad. Remarca la falta de respuesta de la empresa ODFJELL ARGENTINA S.A.

Respecto del agravio de inexistencia de perjuicio fiscal y rigorismo formal a la hora de evaluar los extremos del Informe 208/06, detalla que los montos involucrados en dichas operaciones han sido ponderados en oportunidad de la apertura a prueba producida en esa instancia y tal como surge de las constancias de autos.

Sostiene que el Agente queda liberado de su responsabilidad si demuestra que los contribuyentes principales han cumplido con las obligaciones fiscales, situación que no aconteció al producirse parcialmente la prueba informativa o que la misma no cumplió con los extremos del Informe 208/96 del Departamento Técnico de la Agencia. Concluye afirmando que a la Agencia le basta con acreditar que el agente ha omitido actuar como agente de recaudación. La carga probatoria posterior, no puede sino estar en cabeza del obligado, bajo riesgo de desvirtuar los fundamentos y objetivos de estos regímenes.

Es el mismo agente quien debe demostrar que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción, lo cual en autos no se halla acreditado. Consecuentemente, la firma no ha desempeñado la carga pública de actuar en el marco que le compete en su carácter de agente.

En torno a los diversos planteos de inconstitucionalidad, relata que deviene impertinente su pedido por cuanto es una cuestión que está vedada en la instancia revisora conforme lo expresa el art. 12 del Código Fiscal y cc.

Respecto a los intereses, señala que siendo que la firma debería actuar como agente de percepción y que ha incumplido con esa obligación fiscal sustancial, los mismo son oportunos por generar perjuicio fiscal. Los mismo son de tipo resarcitorios, constituyendo una reparación pecuniaria por la privación de los fondos que se vio imposibilitado de disponer el fisco, por la falta de ingresos en termino.

En relación a la multa, la Representación Fiscal manifiesta que la figura legal en examen responde a la aplicación lisa y llana de la normativa vigente, ya que basta que el Agente no ha llevado a cabo las percepciones por los montos que debería realizar, siendo una infracción de tipo material y no formal para cuya configuración, se requiere como conducta típica la mera omisión de la percepción del tributo, conforme el artículo 61 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia de la SCBA.

Respecto de los recargos, sostiene que tampoco prospera el planteo de su inaplicabilidad, por surgir los mismos del artículo 59 del Código Fiscal y se aplica ante el retardo en el cumplimiento de las obligaciones a su vencimiento, con presidencia de la aplicación de la multa por ser institutos de distinta naturaleza jurídica. Cita antecedentes de este Cuerpo.

Finalmente, con relación a la responsabilidad solidaria, resalta que el ordenamiento fiscal local ha dispuesto que, si el contribuyente no cumple con la obligación tributaria, responden en forma solidaria, ilimitada y no subsidiaria, los representantes legales, directores o administradores de la sociedad, en tanto el legislador ha entendido que ellos son los verdaderos ejecutores de la actividad de la empresa. Tratándose de una obligación a título propio por deuda ajena

En cuanto a la aplicación del fallo: "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio", señala que la SCJBA no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo, por el contrario, en dicha causa la mayoría, no declaró la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió-con el voto de la minoría-la resolución del fallo que ha sido la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Cita jurisprudencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín, San Isidro, La Plata y por este Tribunal en BBVA BANCO FRANCÉS S.A., del 14 de julio de 2016 Registro N° 2012.

Solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el planteo del Caso Federal para el momento procesal oportuno.

**III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARBALLAL:** En este estadio, atañe abordar los agravios impetrados por el 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)** En relación al **planteo de nulidad** formulado, respecto al tratamiento probatorio que se otorgara por parte del juez administrativo actuante, adelanto que el mismo no puede prosperar.

Del análisis de las actuaciones se desprende que se han respetado las etapas y requisitos legales, y que el mencionado funcionario a efectuado un análisis de hecho y derecho que sustentan su parecer, analizando la prueba ofrecida, ordenando abrir la causa a prueba y dictando medida para mejor proveer mediante la Disposición N° 1670/17 (fs. 383/389), actuando el *a quo* en el marco de las facultades otorgadas por el Código Fiscal y en consonancia con la doctrina que surge del artículo 384 del Código Procesal Civil y Comercial (de aplicación supletoria por artículo 4° del CF).

Conforme el artículo 128 del Código Fiscal, la procedencia de la nulidad se origina por la ausencia de los requisitos (formales y sustanciales) contemplados de forma detallada en los artículos 70 y 114. Dichas condiciones que debe presentar tanto el procedimiento como el acto de determinación, resultan ineludibles y esenciales para que sea considerado válido, eficaz y que cause los efectos jurídicos propios.

He tenido oportunidad de expresarme en casos muy similares al que aquí se presenta, donde se alegaba la nulidad del acto administrativo (autos “Arca Distribuciones S.A.”, sentencia del 29 de diciembre de 2017, Registro 2113 de la Sala I). En tal oportunidad recordé que la Suprema Corte bonaerense ha pronunciado: *“... en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-II-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin demostrar lo errado de sus conclusiones, la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doctr. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-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 configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada*

como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ..." (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la nulidad pretendida. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el Juez Administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (en igual sentido en autos "Frigorífico Penta S.A", Sala I, Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150).

Por lo demás y observando el devenir del procedimiento seguido ante este Cuerpo, corresponde advertir que la propia Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido: "... En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado, por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad, como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)..." (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: "Hidroinvest S.A. (TF 19.366-1) c/ D.G..").

En tal contexto, no se reconoce en autos afectación alguna a la defensa del apelante, quien ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas. 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)** En otro punto, y 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). Asimismo, no puede obviarse advertir a esta altura, que buena parte de los agravios traídos por los apelantes apuntan a la crítica de medidas generales (legales o reglamentarias) de política o administración tributarias, extremo no "judiciable" ni sujeto a revisión de este Cuerpo.

3) Adentrarme a efectuar el análisis de los agravios que atañen al fondo de la cuestión, 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 de actuación durante el mismo.

En tal contexto, el principal argumento de defensa aquí presentado, se relaciona con la inexistencia de obligación ya que, 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 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, más 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. 2219)

informe sobre la presentación de declaración jurada y/o pago por los clientes auditados para el período fiscal 2012. A fojas 2222/2224, responde su Representación Fiscal afirmativamente, detallando el cumplimiento de cada una de estas empresas (NAVIERA DEL SUR S.A. y ODFJELL ARGENTINA S.A.), únicas que quedaban 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 paradójico de la misma: no se observa sentido alguno en acreditar la registración contable de las operaciones por parte de los clientes, si estos ya han abonado *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 registración contable ya que, aun habiéndolo hecho, igual se debe mantener el reclamo de pago sobre el agente que incurrió en omisión.

Es necesario advertir a esta altura, que, dadas las características propias de un régimen de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente “no percibido”, da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la actividad generadora del hecho imponible del impuesto.

Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo, si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo documentado en autos con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas con respecto al período 2012 que tramitan por las presentes actuaciones.

**5)** En torno a los recargos aplicados (artículo 59 del Código Fiscal), atento a cómo se propone resolver sobre el reclamo principal, corresponde dejarlos sin efecto, siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado mi voto en autos “XEROX ARGENTINA ICESA”, 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 *brevitatis causae*. Por lo demás, cualquier especulación que pudiera efectuarse sobre su subsistencia conforme la redacción de

tal norma, chocaría con la extinción que sobre los mismos produjo la Ley N° 14.890, al tenerse por acreditado el pago 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.

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, solo 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 de regularización en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero

recaudado en su poder, de allí las consideraciones que sustentó para dejar sin efecto esta sanción, lo que así declaro.

6) En consonancia con lo resuelto en el punto anterior, devienen de abstracto tratamiento los agravios vinculados con los intereses previstos en el artículo 96 del Código Fiscal, la multa del 45% por omisión aplicada conforme el artículo 61, segundo párrafo del mencionado código y la solidaridad impuesta a los Sres. Ruiz Moreno, Planas y Ballota, conformes los artículos 21 inc. 2 y 4, 24 y 63.

**POR ELLO, VOTO:** 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 2172/2192 por Matías Santángelo en carácter de apoderado de “RUA REMOLCADORES UNIDOS ARGENTINOS S.A.” y de los responsables solidarios, a saber, Ruiz Moreno Carlos Alfonso, Planas Sebastián Oscar y Ballota María Fernanda con el patrocinio letrado de Juan Manuel Álvarez Echague, contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 4090, dictada por el Departamento de Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 14 de diciembre de 2017. 2º) Revocar en todos sus términos el acto apelado.

**VOTO DEL CR. RODOLFO DAMASO CRESPI:** Que conforme ha quedado sobradamente expuesta en el voto del Vocal Instructor, Dr. Ángel C. Carballal, la cuestión objeto de disputa, adhiero por las razones de hecho y de derecho que expone allí, a su propuesta resolutive. Así lo dejo expresado.

**VOTO DEL DR. MIGUEL HÉCTOR EDUARDO OROZ:** Dando por reproducidos los antecedentes del caso, referenciados precedentemente, adhiero a las razones y propuesta de solución propiciadas por el Vocal instructor preopinante Dr. Ángel C. Carballal. Así lo manifiesto.

**POR ELLO SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 2172/2192 por Matías Santángelo en carácter de apoderado de “RUA REMOLCADORES UNIDOS ARGENTINOS S.A.” y de los responsables solidarios, a saber, Ruiz Moreno Carlos Alfonso, Planas Sebastián Oscar y Ballota María Fernanda con el patrocinio letrado de Juan Manuel Álvarez Echague, contra la Disposición Determinativa y Sancionatoria N° 4090, dictada por el Departamento de Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 14 de diciembre de 2017. 2º) Revocar en todos sus términos el acto apelado. 3º) 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:** “RUA REMOLCADORES UNIDOS ARGENTINOS” - 2360-0109022/14

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-26571305-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4946.