



## 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:** “GRASTA PETROLEO S.A.” - 2360-0237930/15

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0237930 del año 2015, caratulado: “GRASTA PETROLEO S.A.”.

**Y RESULTANDO:** Que arriban las presentes actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 339/350 por la Dra. Marina DAMIANI en carácter de apoderada de la firma “GRASTA PETROLEO S.A.” e invocando la gestión procesal de los Sres. Alejandro Jorge Schiaffino, Juan Puigbo y Antonio Correia Barradas, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 1320, dictada por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 31 de julio de 2017.

Mediante el citado acto, agregado a fojas 313/332, el Fisco determinó las obligaciones de la empresa de referencia (CUIT 30-70892395-4), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al año 2015 (julio a septiembre), estableciendo por artículo 5° el monto de las percepciones omitidas y adeudadas que ascienden a la suma de Pesos setecientos ochenta y ocho mil novecientos treinta y uno con 66/100 (\$ 788.931,66), 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 6° aplicó una multa del setenta por ciento (70%) del monto omitido, por haberse constatado la infracción prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo, del citado Código. Asimismo, aplica recargos del setenta por ciento (70%), conforme lo establecido por el artículo 59 inciso f) del mismo plexo legal.

Por el artículo 8º, aplica una multa de Pesos doce mil (\$12.000) por incumplimiento a los deberes formales, conforme el sexto párrafo del artículo 60 del Código Fiscal, ante la no presentación de las declaraciones juradas de las posiciones determinadas de oficio.

Finalmente, establece la responsabilidad solidaria e ilimitada con la firma de autos, de los Sres. Alejandro Jorge SHIAFFINO, Juan PUIGBO y Antonio CORREIA BARRADAS, conforme lo normado por los artículos 21 incisos 2º y 4º, 24 y 63 del citado plexo normativo.

A fojas 376 se elevan los actuados a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal) y a fojas 378, 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 fs. 406/423, se acredita la personería invocada y se ratifica la gestión realizada por la Dra. Damiani, conforme artículo 48 del C.P.C.C.B.A.

A fojas 451, 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 452/456.

A fojas 464 se hace saber que la causa conforme Acuerdo Extraordinario 100/22 quedo a cargo del Dr. Ángel Carballal, como Vocal subrogante. Asimismo, se proveyó el ofrecimiento probatorio, rechazándose la pericial contable y dictándose medida para mejor proveer en el marco de los artículos 15 y 20 inciso a) apartado 3 del Decreto Ley 7603/70, requiriéndole al ARBA/ REPRESENTACIÓN FISCAL, informe a la instrucción, si los clientes del agente de marras allí detallados, han presentado DDJJ y abonado las mismas de corresponder, para las posiciones 07 a 09 del período fiscal 2015 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 467/468, se agrega la respuesta al oficio remitido.

A fs. 469 se tiene por cumplida la medida para mejor proveer ordenada a fojas 464. Se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada junto al Vocal Instructor, Dr. Angel Carlos Carballal con el Cr. Rodolfo Damaso Crespi y el Dr. Luis Alejandro Mennucci como conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24). Atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 125, 126 y 127 del Código Fiscal), el que ha quedado consentido.

**Y CONSIDERANDO:** I.- En su escrito recursivo, el apelante previo a exponer sus

agravios, relata brevemente los antecedentes que precedieron al acto que cuestiona.

A continuación, rechaza en el marco de frondosas citas de jurisprudencia, que se hayan manifestado en autos los elementos objetivo y subjetivos necesarios para la aplicación de cualquier sanción.

Opone en consecuencia la nulidad de la disposición apelada, por entender que la misma se dictó con absoluta prescindencia de causa válida. Cita doctrina.

Alega que no se ha producido retención indebida de fondos públicos y que el impuesto no recaudado resultó ingresado por los propios clientes, contribuyentes directos, ofreciendo pericial contable sobre los mismos en pos de acreditar tal extremo.

Cuestiona la responsabilidad solidaria declarada, en tanto sostiene que está supeditada a la conducta de la firma. Cita jurisprudencia, entre ellos el precedente 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.

Ofrece prueba pericial contable y plantea Caso Federal.

**II.-** A su turno, la Representación Fiscal comienza con el responde a los agravios traídos, sosteniendo que en relación a los planteos de nulidad, alega su improcedencia, en el entendimiento de que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido 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 queja que versa sobre la sanción por *defraudación*, sostiene que tal como le reitero en instancia anterior que la defensa se cierre erróneamente a tal figura, siendo que en autos se imputa la infracción por omisión de tributo, prevista en el artículo 61 del código fiscal y por la falta de presentación de declaración jurada del artículo 60.

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

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.

Respecto a los intereses, señala en primer lugar que subsisten diferencia a favor del Fisco, que no han podido ser desvirtuadas durante el procedimiento, motivo por el cual deviene procedente la aplicación de intereses resarcitorios y recargos, constituyendo los primeros una reparación pecuniaria por la privación de los fondos que se vio imposibilitado de disponer el fisco, por la falta de ingresos en término, y los segundos 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.

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 a la aplicación de los artículos 4 y 43 del Código Penal, manifiesta su impertinencia a la luz de la autonomía del Derecho Tributario, manifestando que la infracción tiene carácter propio y conforme a la facultad provincial para legislar en la materia de acuerdo al 121 de la CN, su aplicación solo podría ser viable ante la total ausencia de normas específicas, no resultando ser esa la situación en autos.

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 a eventuales deficiencias en el contenido del acto apelado y 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 ha 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° 627/17 (fs. 261/264), 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 detraer 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 reconduciendo la pericial ofrecida (vide fs. 464) informe sobre la presentación de declaración jurada y/o pago por los clientes auditados para el período fiscal 2015.

A fojas 467/468, responde su Representación Fiscal afirmativamente, detallando el cumplimiento de cada una de estas siete empresas, 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 en las presentes actuaciones.

**4)** 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 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 *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 a así declaro.

Distinta es la solución, en relación a la multa impuesta en el artículo 8º del acto en crisis, por no haber presentado las Declaraciones Juradas respecto de los períodos julio a septiembre de 2015, sobre la que no se opone agravio alguno en el escrito recursivo interpuesto, correspondiendo su confirmación al no existir constancia alguna de presentación aun extemporánea, previa a la entrada en vigencia de la precitada Ley, lo que así declaro.

5) 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 declarada en el artículo 10, la que no ha de extenderse en materia de sanciones (conf. precedente SCBA "Toledo", entre otros).

**POR ELLO, RESUELVO:** 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 339/350 por la Dra. Marina DAMIANI, en representación de la firma "GRASTA PETROLEO S.A." y de los Sres. Alejandro Jorge Schiaffino, Juan Puigbo y Antonio Correia Barradas, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 1320, dictada por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 31 de julio de 2017. 2º) Dejar sin efecto el acto apelado, con excepción de la multa dispuesta en su artículo 8º.

**VOTO DEL CONTADOR RODOLFO DAMASO CRESPI:** Que conforme los extremos vertidos en su voto de instrucción por el Dr. Angel C. Carballal, adhiero a su propuesta resolutive. Así lo dejo expresado.

**VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI:** Que presto mi adhesión, al voto del Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal, en razón de las razones de hecho y de derecho esgrimidas.

**POR ELLO SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 339/350 por la Dra. Marina DAMIANI, en representación de la firma "GRASTA PETROLEO S.A." y de los Sres. Alejandro Jorge Schiaffino, Juan Puigbo y Antonio Correia Barradas, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 1320,

dictada por el Departamento de Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 31 de julio de 2017. **2º)** Dejar sin efecto el acto apelado, con excepción de la multa dispuesta en su artículo 8º. 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:** "GRASTA PETROLEO S.A." - 2360-0237930/15

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-32139256-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4985.