



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2025-33587992-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 18 de Septiembre de 2025

Referencia: “BRAWLEY SA” - 2360-0062628/18

AUTOS Y VISTOS: El expediente 2360-0062628 del año 2018 caratulado: “BRAWLEY SA”.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones a raíz del recurso de apelación interpuesto a fojas 186/208, por el Sr. Pablo Smud en carácter de Presidente de la firma “BRAWLEY S.A.”, y por derecho propio, con el patrocinio letrado del Cr. Carlos Rubén Zambianchi, contra la Disposición Delegada SEATyS SLM N° 336, dictada con fecha 17 de septiembre de 2018 por la Subgerencia de Coordinación La Matanza de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Mediante dicho Acto (obrante a fs. 134/145) se sanciona a la firma de referencia (CUIT 30-70760431-6), en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Retención y de Percepción), al haber incurrido en la conducta de Defraudación Fiscal, tipificada y sancionada por el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias), por haber depositado tardíamente las sumas correspondientes a percepciones y retenciones efectuadas, conforme detalle contenido en su artículo 2°.

Por el artículo 3°, aplica una multa cuyo importe asciende a la suma de Pesos ochenta y seis mil cincuenta y tres con cincuenta centavos (\$ 86.053,50), equivalente al 71% del impuesto defraudado. Por último, mediante el artículo 4° extiende al Sr. Pablo Smud la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago de la multa, de acuerdo a lo establecido en los artículos 21, 24 y 63 del mismo plexo legal.

A fojas 212, son elevadas las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), adjudicándose para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación y radicándose en Sala III.

A foja 217 se da traslado del recurso a la Representación Fiscal por el término de 15 días, para que conteste agravios, y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal) obrando el responde a fojas 219/226.

A fs. 229 se deja constancia que la 8va Nominación ha quedado a Cargo de Vocal Subrogante Ángel C. Carballal (Ac. Ex 100/22). Seguidamente, se le requirió al apelante que, en el plazo de diez (10) días, acompañe copia autenticada de las facturas que enumera en su escrito recursivo (fs. 192 vta.), bajo apercibiendo de tenerlo por desistido de la prueba ofrecida.

A fs. 232 ,se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. N° 65/24). Asimismo, en orden a que se encuentra vencido el plazo otorgado para que el apelante cumpla con lo requerido por esta instrucción, se hace efectivo el apercibimiento dispuesto a fs. 229 y se tiene por desistida la prueba ofrecida y, en atención al estado de las actuaciones, se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida(artículo 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- El apelante realiza una reseña de los antecedentes de las actuaciones.

Comenzando con la expresión de sus agravios en primer lugar plantea la nulidad de la disposición atacada, entendiendo que han habido graves irregularidades existentes en el proceso, que afectan el derecho de defensa y por carecer la misma de motivación.

Se agravia de que ARBA, omitió considerar la prueba pericial e informativa ofrecidas en instancia anterior, cuando a su entender la misma era esencial para la resolución de la causa. Cita doctrina y jurisprudencia.

Avanzado con la lectura del recurso se observa que se agravia de la aplicación de la multa, en tanto considera que la firma no ha optado por efectuar el ingreso de las percepciones en forma mensual, según criterio de lo devengado, tal como autoriza el artículo 346 de la Disposición Normativa "B" N° 1/2004. Agrega que por tal motivo en muchas oportunidades, no se habían producido los cobros respectivos, teniendo que efectuar el ingreso correspondiente con fondos propios y en los casos que la empresa no contaba con dichos fondos, debió ingresar las percepciones cuando se cobraron las correspondientes facturas, abonando además los intereses

resarcitorios y recargos respectivos.

Entiende que para tener configurada la infracción prevista en el artículo 62 inciso b), es condición esencial que las sumas en cuestión haya sido efectiva y realmente percibidas.

Agrega que en materia de sanciones, por su naturaleza penal, ARBA esta legitimada a exigir el pago de las mismas y en su defecto reclama también intereses y recargos pero solamente respecto al tributo, y en el marco de que se requiere que la conducta este expresamente tipificada, vedando así la vía analógica del tipo, entiende que al no poseer la firma el impuesto percibido, y por ende las sumas percibidas, no hay delito. En ese entendimiento manifiesta que para corroborar si se configuro el elemento objetivo de la infracción de “defraudación fiscal” es necesario corroborar de cada percepción en particular cuándo fue que la misma se cobro.

Sostiene que para el período 2017/02 y 2017/06 la mayor parte de las percepciones no fueron cobradas en el período fiscal en el cual fueron declaradas según el criterio de lo devengado y teniendo en cuenta la fecha de cobro se puede verificar que las mismas fueron ingresadas antes de la fecha de vencimiento de la quincena en la cual fueron cobradas o en posterioridad pero dentro de los 10 días hábiles posteriores al vencimiento.

Seguidamente, alega falta de configuración del elemento subjetivo, reitera que considerando la naturaleza penal de la sanción, es requisito esencial para su configuración dicho elemento, implicado el propósito, el actuar deliberado del agente que tenga como finalidad defraudar al Fisco. Manifiesta que además del ánimo de no pagar, debe existir la voluntad de afectar el erario local. Cita entre otros, “Parafina del Plata” y “Usandizaga Perrone y Juliarena SRL”.

De modo subsidiario y para el hipotético caso que este Cuerpo considere configurada la figura de defraudación Fiscal, requiere se aplique el principio de bagatela, con base en lo previsto en los artículos 28 y 33 de las Constitución Nacional. Cita doctrina y jurisprudencia.

Asimismo subsidiariamente requiere aplicación del art. 64 del Código Fiscal. Alega que como surge del Anexo “C” acompañado salvo el periodo 2017/02 en los restantes casos las retenciones y percepciones fueron ingresadas junto con los intereses resarcitorios y recargos dentro de los 30 o 60 días de la fecha de vencimiento. Por ello, requiere que se reduzca la sanción a 1/3 del mínimo legal o en su caso a 2/3 de dicho mínimo.

En subsidio plantea la recalificación de la conducta dentro del artículo 61 por la

actuación dentro del Régimen General de Percepción (código 07).

Arguye la improcedencia de la Responsabilidad solidaria, solicita se declare la nulidad absoluta por acrecer de los elementos esenciales de causa y motivación. Sostiene que la misma no es objetiva. Cita el fallo “Raso” y afirma que no existe deuda que las responsabilidades de los directores de la sociedad anónima queda regulada por los artículos 59 y 274 de la Ley de Sociedades Comerciales, las cuales refieren a una responsabilidad subjetiva. Sostiene la inconstitucionalidad de la aplicación del Código Fiscal, conforme el artículo 75 inc. 12 de la Constitución Nacional. En materia infraccional requiere la aplicación de la personalidad de la pena.

Alega, que debe aplicarse la teoría de la carga dinámica de la prueba de la responsabilidad. Ofrece prueba pericial e informativa.

Por último, plantea recurso extraordinario ante la Suprema Corte de Justicia y Caso Federal ante la Corte Suprema.

II.- Que a su turno, la **Representación Fiscal**, señalando en primer lugar que los agravios esgrimidos resultan una reiteración de los planteos formulados en el etapa de descargo analizados oportunamente, quedando demostrado palmariamente la improcedencia de los traídos como defensa.

Respecto de la nulidad, alega su improcedencia respecto de la errónea valoración de la prueba, ausencia de causa y debido proceso. Señala que se han respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, manteniendo inalterable el resguardo del derecho de defensa del agente y de los responsables solidarios, quienes en cada oportunidad se han encontrado habilitados para formular defensas que entendían hacían a su derecho, las que han sido articuladas oportunamente por esa agencia, analizadas y abiertas a prueba. Finalmente remarca que no hay nulidad por la nulidad misma, es decir que las nulidades no existen en el interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio. Cita jurisprudencia.

En torno a la alega ausencia de fundamento del acto recurrido debe tenerse en cuenta que la motivación resulta entendida como la exposición concreta y razonada de los fundamentos que lleven al dictado del acto y la causa se describe como la exposición de los antecedentes de hecho y circunstancias de derechos dirigidos a resolver en el sentido adoptado por el acto, manifestando que se vislumbra de manera clara y precisa, como sustento de la configuración de la infracción.

Continúa, manifestando que en lo referente a la falta de consideración de la prueba ofrecida, advierte que ello no desvirtúa la evidente configuración de la infracción ante la falta de ingreso a su vencimiento del impuesto recaudado. Resultando ajustada a

derecho la valoración efectuada por el *ad quo* a fs. 127 y vta. en relación a la prueba pericial y a fs. 128 respecto de la producción de la prueba informativa, términos a los que remite. Cita jurisprudencia de SCBA.

Es en ese sentido que considera carente de sustento los argumentos formulados por el apelante y solicita de rechacen.

Luego, respecto de la figura de defraudación indica que del procedimiento cursado a la firma, constancias de autos y de los propios dichos de los quejosos, surge que las sumas por los períodos que se detallan en el acto apelado no fueron ingresados al Fisco a la fecha de vencimiento, conducta que encuadra en el inc. b) del artículo 62 del Código Fiscal, resultando ajustado a derecho el encuadre efectuado en autos.

Destaca, que el ilícito de defraudación fiscal, se configura cuando además de la materialidad del hecho, existe por parte de éstos la intención de mantener en su poder las sumas percibidas que pertenecen al Fisco, más allá del vencimiento para su ingreso.

Alega que en el dinero en cuestión, detraído de terceros, no le pertenecía al agente sino al erario público y su incumplimiento genera un perjuicio para el Fisco al no permitirle tener la disponibilidad de los fondos públicos.

En cuanto a la graduación de la sanción impuesta remite a lo expuesto por el Juez Administrativo (fs.130). En orden a la alegada irrazonabilidad, desproporcionalidad, alega que estos extremos no fueron acreditados, no resultando además materia de tratamiento la inconstitucionalidad planteada, conforme lo previsto en el artículo 12 del Código Fiscal.

En orden a la responsabilidad solidaria sostiene que la misma reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto y/o sanción adeudados de manera independiente a aquel. Explica que se trata de una obligación a título propia por deuda ajena, no es subsidiaria, ni posee beneficio de excusión, por lo que los responsables se encuentran en la misma posición que el deudor principal a los fines del cobro de la deuda. Añade que la prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables.

Apunta que la presunción prevista por la norma se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad. En cuanto a la alusión efectuada a las previsiones de la ley de sociedades, considera que el juez resolvió la cuestión conforme las previsiones del Código Fiscal y que la posibilidad de apartamiento de la legislación local de las normas que sobre la solidaridad contiene la Ley de Sociedades

Comerciales, encuentra fundamento constitucional válido en el artículo 121 de la Constitución Nacional.

Aduce que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables (artículo 24 del Código Fiscal).

Afirma que, en orden a la autonomía del derecho tributario, el sistema sancionatorio de esta rama, puede apartarse del derecho penal, en especial respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo de la figura penal, y no por ello encontrarse violentados los principios penales.

Finalmente solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad, se confirme el acto apelado y se tenga presente la reserva realizada para su oportunidad.

Respecto al principio de insignificancia o bagatela traído por el apelante, señala que el mismo deviene improcedente, en tanto ha quedado acreditado el perjuicio ocasionado a las facultades de verificación y fiscalización de la Agencia.

Finalmente, 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: Conforme ha quedado planteada la controversia, corresponde decidir si la Disposición Delegada N° 336/2018 dictada por la Agencia de Recaudación, resulta ajustada a derecho.

1) En relación con los **planteos de nulidad formulados**, adelanto que los fundamentos que se otorgan a los mismos no resultan idóneos, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en el acto determinativo sancionado en autos. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni la validez del acto administrativo que hoy se impugna.

He tal como he tenido la oportunidad de expresar en autos “Arca Distribuciones S.A.” (sentencia del 29 de diciembre de 2017, Registro 2113 de la Sala I), la Suprema Corte bonaerense ha pronunciado que: *“... en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI-2014 y P. 109.962, sent. de 25-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. doct. Ac. 88.419, sent. de 8-III-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)... 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). Este mismo criterio se expuso en autos "Elektra de Argentina S.A.", Sentencia del 4/4/2019, Sentencia de Sala I, Reg. 2175, entre muchas otras.

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 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", Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150).

En cuanto a las supuestas deficiencias sobre el tratamiento probatorio otorgado por el Juez Administrativo actuante y la consecuente arbitrariedad del acto, puede adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que protegen al contribuyente de marras.

Asimismo, tal como expresé in re "Industrias Guidi S.A.C.I.F.", del 23/11/2017, Reg. 2098 como vocal instructor de la Sala I: "... *En efecto, ...el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de esa prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito...*" (C.S.J.N, Sentencia del 16 de diciembre de 2008, en autos "Formosa, provincia de (Banco de la Pcia. De Formosa) c/ Dirección General impositiva s/ impugnación de la resolución 604/99 (DV RRRE). En igual sentido me he expresado en autos "Arca Distribuciones S.A.", Sentencia del 29 de diciembre de 2017, Registro 2113 de la Sala I.

En ese último aspecto, entiendo que el problema cardinal se suscita en la correcta interpretación de la prueba que, a su parecer, y del modo en que están apreciadas

por la Administración Fiscal, conllevarían a la declaración de nulidad de la referida Disposición atacada.

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.”).

Asimismo resulta necesario ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el artículo 384 del Código Procesal (conf. Doctrina de Sala III in re “Auditoría Especial-Contribuyente Camino del Abra S.A.”, sentencia del 15/05/03, entre otras).

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 estas.

De hecho, al requerirse en esta instancia la presentación de copia de las facturas correspondientes a las operaciones detalladas como base de la prueba a producir, la apelante no cumplió con el requerimiento, lo que impidió la efectiva producción.

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) Adentrándonos a la **cuestión de fondo**, resulta útil recordar que la Autoridad de Aplicación estableció que la firma “BRAWLEY S.A.”, en su calidad de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, dentro de los Regímenes Generales de Retención y Percepción, incurrió en la defraudación fiscal, prevista y penada por el artículo 62 inciso “b” del Código Fiscal, al haber depositado extemporáneamente los importes percibidos para las posiciones febrero y junio de 2017, así como las retenciones correspondientes a las posiciones 2017/02 1Q, 2017/05 2Q, 2017/06 2Q, 2017/10 2Q y 2017/11 1Q., aplicándole una multa equivalente al 71% del impuesto involucrado.

Ante el planteo del recurrente entiendo oportuno recordar que 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;v "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, 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), del artículo 62, 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, entre muchas otras).

En ese contexto, del examen de las actuaciones observamos que la firma funda sustancialmente su defensa en la falta de efectiva recaudación del tributo, a partir del método del devengado utilizado en su actuación como agente de recaudación, así como del atraso en los pagos por parte de sus clientes, en tanto no habría logrado cobrar efectivamente por las operaciones involucradas, antes del vencimiento dispuesto en cada caso.

Un primer análisis sobre el argumento planteado, permite descartar la defensa en relación a las retenciones involucradas en autos. Por el mecanismo propio de un agente de retención, puede concluirse que el dinero fiscal a retener nunca sale del patrimonio del agente, es decir, no se trata de importes a recibir de terceros (clientes o prestatarios), sino de detracciones que se realizan a pagos efectuados a proveedores. *“...El agente de retención es aquel sujeto a quien la norma le atribuye el deber de practicar retenciones sobre los fondos de que dispone por deudas tributarias de terceros, cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal con la consecuente obligación de ingresar al Fisco los importes retenidos en el término y en las condiciones establecidas. Se justifica la retención en el deber de colaboración que se le impone a un sujeto distinto del contribuyente por estar interpolado en la relación jurídica tributaria, pues dicha circunstancia le permite amputar el tributo en la fuente...”* (S.C.B.A., causa I. 2321, “Itoiz, Damián y otros c/Municipalidad de Junín s/Inconstitucionalidad Ordenanza 4201”, sent. del 29-II-2012).

El retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención sufrida.

El desvío de tales fondos hacia otros gastos no hace sino confirmar la conducta defraudatoria endilgada, resultando inaceptable cualquier destino que no fuese el depósito en las arcas fiscales.

Consecuentemente, advirtiendo que no existen planteados otros argumentos de defensa, no cabe sino confirmar la infracción y sanción endilgadas a la empresa de marras por las retenciones mantenidas en su poder luego del vencimiento de los plazos generales para su depósito, lo que así propongo.

Distinta es la situación respecto a las percepciones involucradas. El agente de percepción es un acreedor del contribuyente, o alguien que por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido.

En tal accionar, el agente de percepción puede optar por el “método del devengado”, el que en líneas generales lo lleva a declarar como efectuadas e ingresar consecuentemente, eventuales percepciones que se tienen por efectuadas al momento de la facturación, aunque el cobro efectivo de tal operación sea posterior.

Método muy generalizado en la práctica, al momento de analizar si su depósito extemporáneo puede resultar generador del ilícito de la defraudación fiscal, lleva a realizar una meticulosa evaluación de la situación fáctica involucrada en cada posición, ya que si no se produjo el cobro efectivo de la percepción no ha de tenerse por acreditado el elemento objetivo o material propio de la defraudación fiscal, en tanto no habrá dinero del Fisco en poder del agente.

Ante tal escenario, a fs. 229 se requirió al apelante para que en el plazo de diez (10) días acompañe copia autenticada de las facturas que enumera en su escrito recursivo (fs. 192 vta.), bajo apercibiéndolo de tenerlo por desistido de la prueba ofrecida, sin que se haya efectuado presentación alguna de su parte.

Consecuentemente, no pudiendo constatarse que en las operaciones involucradas se haya producido el cobro luego del vencimiento para el depósito, ni mucho menos que se haya producido con un retraso de más de los 10 días (plazo previsto por la norma y que podría considerarse a los fines de una morigeración en la situación infraccional del agente), se debe confirmar la conducta objetiva de mantener indebidamente lo recaudado en su poder y entonces confirmar también la infracción y sanción endilgadas por estas posiciones, lo que así propongo.

Sentado lo que antecede, corresponde analizar la graduación de la sanción aplicada

a la luz de los agravios traídos. Recuerdo al respecto que el Fisco provincial sancionó el actuar de la firma de autos con una multa fijada en el 71 % del impuesto defraudado. Y así lo decide por merituar la cantidad de períodos depositados fuera de termino y la magnitud del lapso de tiempo transcurrido desde la fecha de vencimiento para ingresar el impuesto recaudado en cada caso (fs. 143 vta.).

Así entonces, teniendo en cuenta el fundamento en que reposa el “principio de proporcionalidad”, que obliga a jerarquizar las lesiones y establecer la coherencia entre las magnitudes de las penas asociadas a cada conflicto que es materia de juzgamiento y que, además, exige que exista una razonable relación entre el fin perseguido por la ley y el medio utilizado para alcanzarlo, corresponde revisar la cuantía de la pena dispuesta, que de una escala entre el 50% y el 300% ha sido fijada de manera elevada, a la luz de las circunstancias merituadas para su cuantificación. En tal contexto, se entiende razonable la sanción impuesta, lo que así voto.

Acto seguido, corresponde tratar la extensión de la responsabilidad solidaria al Sr. Pablo Smud. Al respecto, coincido con el criterio resolutivo expresado por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en el antecedente “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A.71.078).

Tal extremo configura la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código.

Y si bien he sido crítico de la doctrina sentada, evaluando su aplicabilidad a cada caso concreto en materia de deudas impositivas, sí he adherido a la misma en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar la norma involucrada inoponible en el caso evaluado, al atentarse con el principio de la personalidad de la pena, analizando la cuestión en el contexto penal correspondiente.

Como corolario de lo expuesto debe concluirse que corresponde dejar sin efecto la solidaridad atribuida por el artículo 4° del acto apelado, lo que así finalmente declaro.

Que, en relación a las Reservas del Caso Federal, quedan planteadas las mismas para el momento procesal oportuno.

POR ELLO, VOTO: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto a fojas

186/208, por la Pablo Smud en carácter de Presidente de la firma “BRAWLEY S.A.”, y por derecho propio, con el patrocinio letrado del Cr. Carlos Rubén Zambianchi, contra la Disposición Delegada SEATyS SLM N° 336, dictada el 17 de septiembre de 2018 por la Subgerencia de Coordinación La Matanza de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Dejar sin efecto la solidaridad declarada por el artículo 4° del acto apelado. **3)** Confirmar la disposición mencionada en todo lo demás en que ha sido objeto de agravio.

VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos Dr. Ángel C. Carballal, adhiero al rechazo de los planteos de nulidad y de agravios de fondo interpuestos por la apelante contra la configuración de la infracción imputada por la Autoridad de Aplicación (sin perjuicio de remitir, en este último caso, a mi voto para la causa “MEDAMAX SA” –Sentencia de Sala III de fecha 31/8/21, Registro N° 4362– en lo estrictamente vinculado al análisis del elemento subjetivo de dicha infracción y la influencia que, a su respecto, tienen los fallos “Tool Research Argentina S.A.I.C. c. Dirección General Impositiva” –CSJN, Sentencia del 27 de abril de 2010– e “Industrias Alimenticias Mendocinas S.A y otros c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires S/ Recurso Directo Tribunal de Apelación Fiscal (411)” –Causa N° 15233 CCALP, Sentencia del 14 de julio de 2016–) y de la solicitud de reducción del monto de la multa aplicada en consecuencia (agregando, en este último punto, que no resulta procedente la aplicación de los beneficios contemplados en los párrafos 4to. y 5to. del Art. 64 del Código Fiscal, al no verificarse la totalidad de las condiciones previstas en los mismos, tal como aclara el párrafo final de dicha norma); lo que así declaro.

Por su parte, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada que se ha extendido al apelante en autos, también considero aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos

de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas.

Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” –atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente– y, por el otro, el carácter “subsidiario” del reclamo de pago de la obligación resultante –intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo–.

Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (Arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida al apelante sobre la base de lo dispuesto en el citado Art. 63 del Código Fiscal; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Pablo Smud, en carácter de Presidente de la firma “BRAWLEY S.A.” y por derecho propio, con el patrocinio profesional del Cr. Carlos Rubén Zambianchi, contra la Disposición Delegada SEATyS SLM N° 336/18, dictada por la Subgerencia de Coordinación La Matanza de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida al apelante mediante el artículo 4 del acto apelado. **3)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

VOTO DEL DR. FRANCO OSVALDO LUIS GAMBINO: Que por las cuestiones de hecho y de derecho puestas de manifiesto en su voto por la Instrucción llevada a cabo por el Dr. Angel C. Carballal, adhiero a su criterio resolutorio. Así lo dejo

expresado.

POR ELLO SE RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto a fojas 186/208, por la Pablo Smud en carácter de Presidente de la firma “BRAWLEY S.A.”, y por derecho propio, con el patrocinio letrado del Cr. Carlos Rubén Zambianchi, contra la Disposición Delegada SEATyS SLM N° 336, dictada el 17 de septiembre de 2018 por la Subgerencia de Coordinación La Matanza de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2) Dejar sin efecto la solidaridad declarada por el artículo 4° del acto apelado. 3) Confirmar la disposición mencionada en todo lo demás en que ha sido objeto de agravio. Regístrese, Notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.09.15 12:29:41 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.09.15 13:45:38 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GAMBINO Franco Osvaldo Luis
Date: 2025.09.18 12:29:52 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Franco Osvaldo Luis Gambino
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.18 13:35:22 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número: PV-2025-33588524-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 18 de Septiembre de 2025

Referencia: "BRAWLEY SA" - 2360-0062628/18

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-33587992-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 5001.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.18 13:37:02 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación