GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2026-39323720-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Lunes 2 de Noviembre de 2026

Referencia: Expediente N° 2360-0113407/2018, caratulado “ROBOTTI MARIA DEL CARMEN."

LA PLATA, en la fecha de registro.

AUTOS Y VISTOS: el expediente N° 2360-0113407, año 2018, caratulado **“ROBOTTI MARIA DEL CARMEN."**

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia la presente actuación con el recurso de apelación interpuesto a fs. 1/8 del Alcance 0001 agregado a fs. 293, por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en carácter de apoderado de la Sra. María del Carmen Robotti, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 2978, dictada en fecha 4 de septiembre de 2020, por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Que, por el acto en cuestión, obrante a fs. 278/288, se determinan las obligaciones fiscales de la persona referenciada (C.U.I.T. 23-12193684-4), en su calidad de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes a los años 2015 (marzo a diciembre) y 2016 (enero y febrero), estableciendo el importe de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que ascienden a la suma de Pesos setecientos cincuenta y ocho con mil novecientos setenta y tres con veintiún centavos ($758.973,21), suma que se reclama con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley Nº 10397, T.O. 2011 y modificatorias) y los recargos del setenta por ciento (70%), conforme artículo 59 inc. g) del mismo plexo legal. Se impone asimismo una multa equivalente al sesenta y cinco por ciento (65%) del monto dejado de oblar, por haberse constatado en los períodos involucrados la comisión de la infracción por Omisión, prevista y penada por el artículo 61, segundo párrafo del citado Código.

Que a fs. 298 se elevan los actuados a esta instancia (artículo 121 del Código Fiscal) y a fs. 299 se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Angel Carlos Carballal, por lo que conocerá en la misma la Sala I.

A fs. 305, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se procede a dar traslado del recurso de apelación interpuesto a la Representación Fiscal, para que conteste agravios, acompañe y/u ofrezca prueba y en su caso oponga excepciones (art. 122 del Código Fiscal), luciendo su responde a fojas 309/312.

A fojas 313 se dicta como medida para mejor proveer, un requerimiento a la Agencia de Recaudación, a fin de informar sobre la presentación de la declaraciones juradas y pagos del impuesto sobre los Ingresos Brutos, por parte de un listado de clientes de la agente de autos. A fs. 319/321 se agrega la pertinente respuesta del mencionado Organismo.

Se hace saber a las partes que la Sala I se integra con el Dr. Angel Gabriel Villegas y la Cra. Cecilia Oroz, Vocales de la 2da. y 3ra. Nominación, respectivamente. En materia probatoria, se tiene por agregada la documental y se rechaza la informativa y pericial ofrecidas, por innecesarias para la resolución de la causa. Asimismo, en atención al estado de las actuaciones, se procede a llamar "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), quedando notificadas las partes.

Por último, a tenor de lo acordado por Resolución de Presidencia Nº 472/26, la Sala I se integrará con la Vocal de 7ma. Nominación a cargo de la Dra. Mariana RODRIGUEZ, en carácter de Jueza subrogante (art. 2° del Reglamento de Procedimiento y 8° del Decreto-Ley 7603/70 y sus modificatorias).-

Y CONSIDERANDO: I. Como cuestión preliminar, rechaza la totalidad de la determinación de oficio. Plantea que no ha podido presentar descargo ya que la disposición de inicio fue dictada en plena pandemia.

Expresa que deviene improcedente el ajuste realizado y que las mayores operaciones involucradas, que se realizaran con las firmas CARGILL SACI, COFCO International Argentina y MSU S.A, dan cuenta de que, por tamaña envergadura de operaciones y clientes no pudo haberse omitido percepción alguna, ya que la actividad es completamente formal y reglada mediante circuitos bancarios. Alega que la Arba no investigó si los contribuyentes del impuesto, a quienes la firma en su carácter de Agente de Recaudación les omitió efectuar la percepción establecida por el régimen respectivo, ya habían satisfecho la obligación fiscal, ingresando íntegramente el gravamen. Señala que debe verificarse si los contribuyentes han presentado sus declaraciones juradas e ingresado el tributo en el período fiscalizado a fin de detraerlos del ajuste fiscal. Acompaña al efecto, certificaciones contables en línea sobre los requisitos exigidos en el marco del Informe DPR Nº 208/2006.

Solicita se revoque el ajuste por aquellas operaciones donde los clientes no se encuentran dentro

del padrón, en tanto presumen que los servicios son con destino en Provincia de Buenos Aires, sin circularizar a los mismos. Cita la RG 3/2010 CA y ofrece prueba informativa.

Respecto de las notas de crédito y su anulación, ofrece prueba pericial a fin de comprobar la anulación de las facturas y por ende la detracción del ajuste impositivo.

Rechaza la multa por omisión aplicada. Sostiene que las multas revisten naturaleza penal. Aduce que no se han configurado los elementos objetivo ni subjetivo requeridos por el tipo infraccional. Invoca el mínimo legal de la multa en subsidio.

Apela la aplicación de los recargos. Expresa que tienen naturaleza penal y no sólo requieren para su aplicación la concurrencia de los presupuestos que configuran el elemento objetivo, sino también que sea imputable al agente de recaudación a título de dolo o culpa. A todo evento, señala que la conducta de la firma no habría quedado comprendida en la figura prevista por el art. 59 del Código Fiscal, por cuanto los contribuyentes del gravamen han ingresado el impuesto correspondiente.

Adjunta prueba documental. Ofrece pruebas informativa y pericial contable. Hace reserva del Caso Federal.

II. La Representación Fiscal a su turno, previo a abordar el análisis de las quejas traídas en esta instancia, cabe aclarar que el apelante reitera planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados pormenorizadamente por el Juez Administrativo.

Despliega la normativa de los Agentes de Recaudación, su obligatoridad impuesta por ley y la mecánica de la acción de percibir y su ingreso al erario fiscal.

El Fisco le otorga así la obligación de recaudar en su nombre, imponiéndole al Agente una obligación que le es propia, independiente del contribuyente sobre el cual debe practicar la percepción, pudiendo el Fisco, en caso de incumplimiento, reclamar tanto el tributo no recaudado, como la aplicación de sanciones por el incumplimiento de su obligación. Se trata entonces de relaciones jurídico tributarias diferentes, siendo la del agente una obligación personal independiente de la obligación a cargo del contribuyente directo, quien asimismo no forma parte del procedimiento, en tanto lo que se fiscaliza aquí es el cumplimiento de la obligación del agente como tal.

Así pues, vale referir que el sujeto que actúa en el carácter de Agente está sometido a un régimen legal especial, por cuanto aun refiriéndose sus deberes a deudas tributarias de terceros, actúa a nombre propio, y no por el contribuyente-cliente sujeto pasivo. De manera tal que no puede eximirse de la prestación sino por justa causa, permaneciendo temporalmente obligado durante todo el término de vigencia del régimen al que está sometido mientras la ley así lo disponga, toda vez que, no debe olvidarse, el mismo resulta un colaborador de esta Autoridad Fiscal en la recaudación de tributos.

Va de suyo que, de las tareas de fiscalización y auditoría efectuadas, como con la prueba producida- reiteramos-, el agente no ha podido acreditar que respecto de la totalidad de las operaciones ajustadas los contribuyentes han ingresado el gravamen, con lo cual la pretensión fiscal deviene procedente.

Alega que no se vislumbra en consecuencia el exceso de ritual manifiesto que plantea el apelante, por cuanto a él corresponde la carga de la prueba de los hechos que alega, a fin de cuya acreditación dichos extremos deberán ser efectivamente comprobados en las actuaciones.

Aclara, en tanto se reclama la aplicación de la teoría de las cargas probatorias dinámicas que la Agencia no cuenta con la posibilidad de constatar el efectivo ingreso del tributo por los clientes señalados por la firma. Ello por cuanto, de la mera presentación de sus Declaraciones Juradas en calidad de contribuyente directo no pueden identificarse que operaciones se incluyen, en tanto el Impuesto sobre los Ingresos Brutos se liquida globalmente para el período/adelanto, resultando necesario el análisis de los registros de cada cliente en particular, a fin de verificar si la operación cuya percepción se omitió, fue incluida en la liquidación y pago del tributo por parte del contribuyente no percibido.

Pone de manifiesto que la parte no ha presentado descargo en el procedimiento de determinación de oficio, siendo carga del contribuyente probar lo que argumenta ya sea la inclusión o no dentro del padrón, las operaciones con grandes clientes o la anulación de las notas de crédito, situación que no ha acontecido mas que con el relato de la prueba que ofrece.

Señala que la multa por omisión impuesta es una figura fiscal que está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, donde resulta inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. La sola violación o incumplimiento de la manda normativa configura la ilicitud del accionar, independientemente del dolo o la culpa del agente.

En cuanto a los recargos, tampoco deviene procedente el cuestionamiento relacionado con la alegada inaplicabilidad de los mismos, atento que surgen directamente del art. 59 del Código Fiscal y se aplican ante el retardo del cumplimiento de la obligación a su vencimiento, con prescindencia de la imposición de la multa, por ser institutos de diferente naturaleza jurídica. Aclara que resultan aplicables a los Agentes de Recaudación que no han percibido/retenido y depositado en término el tributo, subsistiendo dicha carga aún en aquellos casos en que el contribuyente u otro responsable hubieren ingresado el gravamen. De ahí que el planteo traído debe rechazarse.

Finalmente, con relación al planteo de caso federal, no siendo ésta la instancia válida para su articulación, téngase presente para la etapa oportuna.

III. <u>VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL</u>: Que en este estadío, atañe abordar los agravios impetrados por la recurrente y la contestación a los mismos realizada por la

Representante Fiscal.

1) En ese marco, es de advertir en primer lugar que se encuentra fuera de debate la condición de la Sra. María del Cármen Robotti de agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capitulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la injustificada omisión total de actuación durante el mismo. Todo esto incluso ya ha sido analizado y fundado por la fiscalización actuante y el juez administrativo en los considerandos del acto ahora apelado y reconocido tácitamente por la propia recurrente quien siquiera intenta justificación alguna a su conducta omisiva.

Dicho lo que antecede, el argumento de defensa que subsiste, resulta ser la carga probatoria en materia de ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes directos, o la condición de sujetos de extraña jurisdicción de varios de ellos, en tanto la parte apelante sostiene que los mismos, involucrados en las operaciones efectuadas por agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron “percibidos” o directamente no se encontraban obligados a hacerlo.

a) En relación al ingreso por parte de los contribuyentes directos, 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 o su condición de sujeto exento. 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 con la 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 *“...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación solo si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)...”* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) cf DGI").

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico N° 208/2016, 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 qué por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del Fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido.

Como vemos, al lado del obligado por deuda propia (proveedores o clientes), existen otras personas que están obligadas al pago del impuesto por decisión expresa de la ley y su reglamentación. Son responsables solidarios de esas obligaciones, porque el legislador quiere ampliar la esfera subjetiva de los obligados, a efectos de garantizar el cobro del impuesto. Consecuentemente, como ocurre ante cualquier supuesto de responsabilidad solidaria, el pago de la obligación por cualquiera de los sujetos pasivos involucrados libera a los demás, extinguiendo también su propia obligación.

Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado 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.

En ese contexto y volviendo al análisis del caso de autos, surge como primer elemento de prueba las certificaciones contables acompañadas por la apelante a su recurso (vide fs. 12/143 del Alcance de fs. 293). De esta documentación surgiría, al menos a nivel indiciario, el cumplimiento de los contribuyentes clientes de la obligada de autos, de sus propias obligaciones en el impuesto.

Asimismo, 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).

No altera lo dicho, cualquier especulación que pueda hacerse sobre eventuales maniobras fraudulentas por parte de los clientes de la empresa si se tomaran estas percepciones omitidas, extremo que podría disparar acciones fiscales, infraccionales y hasta penales sobre los mismos, mas no sobre la empresa de autos, mucho menos como fundamento para exigirle el pago de este impuesto.

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, en pos de confirmar el contenido de las citadas certificaciones contables, requerir a la propia Agencia de Recaudación que informe verificando en sus propios registros (vide fs. 313/314) si los clientes referenciados que en sus propios registros, presentaron declaración jurada y regularizaron los eventuales saldos deudores para las posiciones correspondientes al período ajustado en autos (marzo/2015 a febrero/2016, ambos inclusive). A fs. 319/321 obra la respuesta del citado Organismo Fiscal.

Analizando la situación planteada, a la luz de lo que obre informado por la propia Autoridad Tributaria, no puede obviarse advertir sobre lo paradojal 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. A esta altura, es necesario advertir que dadas las características propias de un régimen (general o especial) de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente “no percibido”, da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la eventual actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo constatado, según se detallará a continuación, con la documentación traída por la firma como resultado de la medida para mejor proveer dispuesta durante la fiscalización.

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas con respecto a los clientes identificados en el informe de fs. 319/321, que declararon y regularizaron los eventuales saldos deudores, por las posiciones involucradas en autos; lo que así voto.

En tal sentido, es de advertir que la medida para mejor proveer referenciada, no pudo concretarse en relación a los clientes DOMINGUEZ GERARDO DANIEL (CUIT CORRECTO 20-25121252-0) y DOMINGUEZ MARCIANO TOMAS (CUIT CORRECTO 20-10596566-5), al no verificar la Representación Fiscal los datos oportunamente remitidos. Deberá esa Agencia, al momento de confeccionar la reliquidación requerida, chequear la situación en el mismo sentido indicado supra para el resto de los clientes involucrados.

b) A ello se suma la evidencia de que el accionar fiscal ha chocado de lleno con las previsiones de las Resoluciones Generales Nº 03/2010 y 04/2011 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, plenamente vigentes durante el período de marras y vinculantes en este punto.

Recordemos que en consonancia con estas normas, de aplicación obligatoria para los Fiscos involucrados, la Resolución Normativa N° 03/2012 de la propia Agencia de Recaudación, indica claramente que los sujetos mencionados serán incluidos por en el padrón previsto en el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/2004 y sus modificatorias, con una alícuota de percepción igual a cero (0): *“Establecer que los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos alcanzados por el régimen del Convenio Multilateral que no se encuentren inscriptos como tales en esta jurisdicción provincial, como así también aquellos sujetos que revistan el carácter de contribuyentes puros del citado Impuesto, inscriptos exclusivamente en otra jurisdicción, sin alta en la Provincia de Buenos Aires, serán incluidos por esta Autoridad de Aplicación en el padrón previsto en el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 1/04 y sus modificatorias, con una alícuota de percepción igual a cero (0)…” (el subrayado me pertenece).*

En definitiva, conforme la normativa aplicable, corresponde dejar sin efecto el ajuste efectuado sobre operaciones vinculadas a cualquier cliente de “extraña jurisdicción”, lo que así declaro.

Corresponde requerir, en consecuencia, que la Agencia de Recaudación practique una reliquidación de los ajustes efectivizados, detrayendo de la base de cálculo estimada, las operaciones referidas en los puntos a) y b).

c) En lo tocante a las notas de crédito, cabe tener presente en este punto lo previsto por la Resolución Normativa Nº 10/2008 (y modificatoria), en cuanto establece en qué casos pueden reintegrarse las percepciones facturadas erróneamente. Así, el artículo 2° dispone en su parte pertinente: *“La liquidación de la percepción para su devolución al sujeto percibido procederá, únicamente, cuando las notas de crédito se emitan: 1. Como consecuencia de la anulación total de la operación instrumentada mediante la emisión anterior de la factura o documento equivalente o, 2. Para efectuar un ajuste del importe de la percepción oportunamente practicada, por haber resultado errónea su liquidación”* (el resaltado me pertenece).

Como puede observarse, la citada normativa es clara en cuanto a los requisitos establecidos, específicamente en lo que respecta a la cancelación total de la operación instrumentada. Esto implica que, en la medida que las notas de crédito sean parciales, no procede la devolución al sujeto percibido. Paralelamente, si bien la apelante realiza una queja general, no identifica cuáles serían las operaciones, ni los clientes involucrados, correspondiendo en consecuencia confirmar el ajuste en este punto, lo que así declaro.

2) Respecto de la sanción impuesta en el artículo 5° de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisible la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; “Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c. D.G.”). Y este sentido, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo, en tanto directamente no actuó como perceptor, teniendo la obligación legal dehacerlo.

Si bien la pena ha de aplicarse solo sobre la eventual porción de reclamo subsistente, no se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado.

3) En lo que tiene que ver con los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá detraer de la base de cálculo aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley Nº 14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte 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 2º 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.

Que por lo expuesto, corresponde acoger parcialmente la apelación intentada, teniéndose asimismo presente la reserva de caso federal efectuada, para la instancia procesal oportuna.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/8 del Alcance 0001 agregado a fs. 293, por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en carácter de apoderado de la Sra. María del Carmen Robotti, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 2978, dictada en fecha 4 de septiembre de 2020, por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Requerir a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, Puntos 1) a) y b) de este Pronunciamiento, dentro de los 30 días de recibidas las actuaciones. **3°)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar intereses, multa por Omisión y recargos de ley, sobre las resultas de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a sus efectos.

VOTO DE LA CRA. CECILIA ALEJANDRA OROZ: Que coincido en lo sustancial con los fundamentos expuestos por el Dr. Ángel C. Carballal.

VOTO DE LA DRA. MARIANA RODRIGUEZ: Que adhiero a lo resuelto por el vocal instructor, en virtud de las consideraciones de hecho y de derecho que se expresan en su voto.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/8 del Alcance 0001 agregado a fs. 293, por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en carácter de apoderado de la Sra. María del Carmen Robotti, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 2978, dictada en fecha 4 de septiembre de 2020, por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Requerir a la citada Agencia que practique una nueva liquidación conforme los fundamentos expuestos en el Considerando III, Puntos 1) a) y b) de este Pronunciamiento, dentro de los 30 días de recibidas las actuaciones. **3°)** Confirmar los restantes términos del acto impugnado, debiéndose aplicar intereses, multa por Omisión y recargos de ley, sobre las resultas de la reliquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a sus efectos.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2026.10.27 12:36:10 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by OROZ Cecilia Alejandra
Date: 2026.10.28 08:04:23 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Cecilia Alejandra Oroz
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by RODRIGUEZ Mariana
Date: 2026.10.28 16:21:21 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mariana Rodriguez
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GONZALEZ Mariela Silvana
Date: 2026.11.02 10:09:03 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mariela Gonzalez
Pro Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2026.11.02 10:09:15 -03'00'

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Providencia

Número: PV-2026-39355140-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Lunes 2 de Noviembre de 2026

Referencia: Expediente número 2360-0113407 caratulado ROBOTTI MARIA DEL CARMEN

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG2026-39323720-GDEBA-TFA ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario Nro. 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el Nro. 2793.-

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2026.11.02 11:17:17 -03'00'

Mariela Gonzalez
Pro Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2026.11.02 11:17:17 -03'00'