

Datos del Expediente

Carátula: INDUSTRIAS ALIMENTICIAS MENDOCINAS S.A Y OTS. C/ PROVINCIA DE BUENOS AIRES S/ RECURSO DIRECTO TRIBUNAL DE APELACION FISCAL

Fecha inicio: 14/11/2016

N° de Receptoría: 0 - 0

N° de Expediente: A - 74494

Estado: A Despacho

Pasos procesales:

Fecha: 12/07/2022 - Trámite: SENTENCIA - (FIRMADO)

[Anterior](#) 12/07/2022 8:11:07 - SENTENCIA [Siguiendo](#)

Referencias

Año Registro Electrónico 2022

Cargo del Firmante PROSECRETARIO

Código de Acceso Registro Electrónico 4C71BBAB

Domic. Electrónico de Parte Involucrada lavecchia@fepba.gov.ar

Domic. Electrónico de Parte Involucrada 20234723961@NOTIFICACIONES.SCBA.GOV.AR

Domic. Electrónico no cargado como parte GOMEZ@FEPBA.GOV.AR

Fecha de Libramiento: 12/07/2022 14:04:10

Fecha de Notificación 15/07/2022 00:00:00

Fecha y Hora Registro 12/07/2022 08:19:24

Funcionario Firmante 06/07/2022 14:56:37 - KOGAN Hilda - JUEZA

Funcionario Firmante 06/07/2022 16:25:49 - TORRES Sergio Gabriel - JUEZ

Funcionario Firmante 07/07/2022 08:49:05 - GENOUD Luis Esteban - JUEZ

Funcionario Firmante 11/07/2022 16:38:25 - SORIA Daniel Fernando - JUEZ

Funcionario Firmante 12/07/2022 08:11:06 - MARTIARENA Juan José - SECRETARIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

Notificado por DO\jmoirano

Número Registro Electrónico 52

Prefijo Registro Electrónico RS

Registración Pública SI

Registrado por DO\jmartiarena

Registro Electrónico REGISTRO DE SENTENCIAS DE SUPREMA CORTE

Texto del Proveído

----- Para copiar y pegar el texto seleccione desde aquí (sin incluir esta línea) -----

A C U E R D O

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, de conformidad con lo establecido en el art. 4 del Acuerdo n° 3971, procede al dictado de la sentencia definitiva en la causa A. 74.494, "Industrias Alimenticias Mendocinas S.A. y ots. c/ Provincia de Buenos Aires s/ Recurso directo Tribunal de Apelación Fiscal. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", con arreglo al siguiente orden de votación (Ac. 2078): doctores **Soria, Torres, Kogan, Genoud.**

A N T E C E D E N T E S

La Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en instancia originaria, hizo lugar parcialmente a la pretensión anulatoria deducida por la actora y -en consecuencia- dispuso la reducción a dos tercios del mínimo legal la multa aplicada por omisión de impuestos, confirmando en lo demás la resolución dictada el 20 de agosto de 2013 por la Sala III del Tribunal Fiscal de Apelación (v. fs. 113/121).

Disconforme con dicho pronunciamiento, la actora interpuso recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley (v. fs. 127/139), el que fue concedido por la Cámara interviniente (v. fs. 141/142).

Dictada la providencia de autos (v. fs. 146), acompañado el memorial de la demandada (v. presentación electrónica de fecha 21-XII-2016) y encontrándose la causa en estado de pronunciar sentencia, la Suprema Corte resolvió plantear y votar la siguiente

C U E S T I Ó N

¿Es fundado el recurso extraordinario de inaplicabilidad interpuesto?

V O T A C I Ó N

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Soria dijo:

I. En instancia originaria, la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata hizo lugar parcialmente a la pretensión anulatoria deducida por la actora, por lo que dispuso la reducción a dos tercios del mínimo legal la multa aplicada por omisión de impuestos.

En tal sentido, reconoció que la sanción del art. 61 del Código Fiscal (t.o. 2011) correspondía ser morigerada dado lo establecido en el segundo párrafo del art. 64 del mismo cuerpo normativo, que así lo prevé para los casos en que los contribuyentes prestasen conformidad a los ajustes dentro del plazo para contestar vista. Preciso que en autos no se encontraba controvertido dicho consentimiento, sin perjuicio de la falta de rectificación de las declaraciones juradas presentadas y de no haberse regularizado en su oportunidad el importe reconocido.

Pero en lo remanente, el *a quo* confirmó la resolución dictada el 20 de agosto de 2013 por la Sala III del Tribunal Fiscal de Apelación.

Para así decidir, advirtió en primer lugar que si bien los recurrentes admitían haber configurado el elemento objetivo de la infracción contemplada en el art. 62 inc. "b" del Código Fiscal, negaban

la concurrencia del subjetivo. Según ellos, la figura en cuestión requiere de dolo y en el caso planteado este estuvo ausente.

Contrariamente a lo sugerido, la Cámara concluyó que la defraudación fiscal del agente de recaudación no requiere de dolo sino de culpa y -por ende- desechó los cuestionamientos vertidos. En abono de su tesis, trajo a colación lo decidido por la Corte nacional en el caso "Tool Research S.A.I.C.", sentencia de 27-IV-2010 y la doctrina sentada por este Tribunal en las causas B. 52.728, "Capital Compañía Argentina de Seguros Generales", sentencia de 28-III-1995; B. 62.648, "Banco de La Pampa", sentencia de 30-IX-2009; B. 63.340, "Renault Argentina SA", sentencia de 27-V-2015; entre otras.

Seguidamente, consideró inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aunque -con cita de los precedentes registrados en Fallos: 316:1313 y 320:2271- añadió que la impunidad de una persona que ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merece sanción solo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente.

Remarcó que los actores no ofrecieron prueba que demostrase las dificultades financieras por las que supuestamente habría atravesado la empresa, sino que se limitaron a relatarlas y a comentar que ellas culminaron con el inicio de un concurso preventivo, sin acreditar los extremos necesarios para tener por configurada la excusa intentada. En apoyo de este criterio, invocó la doctrina de las causas B. 48.200, "Buratovich", sentencia de 13-IV-1981; B. 48.453, "India", sentencia de 30-III-1982 y B. 63.340, ya citada.

Desestimó asimismo el argumento basado en la oportuna presentación de declaraciones juradas. Señaló en esa dirección que, con independencia de dicha circunstancia, la infracción descripta por el art. 62 inc. "b" del Código Fiscal consiste en el mantenimiento de los impuestos recaudados en poder de los agentes de percepción o retención, después de haber vencido los plazos fijados para su ingreso.

Rechazó que la conducta recién descripta pudiera ser encuadrada en la figura regulada por el art. 61 del Código Fiscal, que -dijo- aprehende un supuesto diferente (*i.e.*, la omisión de percibir o recaudar).

En lo atinente a la graduación de la multa establecida por la causal referida, recordó que la disposición determinativa y sancionatoria 3.861/12, confirmada por la sentencia del Tribunal Fiscal de Apelación, tuvo en cuenta los días de demora en el pago (más de trescientos sesenta y cinco en todos los casos), la cantidad de incumplimientos verificados y la envergadura del giro comercial de la empresa, en consonancia con lo

previsto en el art. 7 del decreto 326/97. Sobre esa base, aseguró que no quedó demostrada la irrazonabilidad del monto fijado, como tampoco la existencia de elementos que permitiesen modificar la solución adoptada.

Finalmente, con relación a la responsabilidad solidaria, apuntó que los actores no cuestionaron la constitucionalidad del art. 63 del Código Fiscal. Manifestó que esta norma no exige un requerimiento previo a la firma para poder hacer efectivo el reclamo a sus directores. Puntualizó que el planteo introducido se basaba en doctrina y jurisprudencia elaboradas en torno a la legislación nacional, que difiere sensiblemente de la provincial en este punto. Agregó que los interesados no acreditaron que la empresa los hubiera colocado en imposibilidad de cumplir con las obligaciones fiscales.

II. Mediante recurso de inaplicabilidad de ley, la parte actora denuncia absurdo y violación de las normas a las que se refiere, articulando distintas críticas contra la sentencia impugnada.

II.1. En primer lugar, asegura que el pronunciamiento atacado desconoció que si bien en el caso se verificó el elemento objetivo del tipo infraccional previsto en el art. 62 inc. "b" del Código Fiscal, no se configuró su aspecto subjetivo, en tanto no tuvo intención de engañar ni defraudar al Fisco provincial.

Afirma que la Cámara no analizó debidamente las dificultades financieras atravesadas por Industrias Argentinas Mendocinas S.A. (IAMSA), consistentes en un gravísimo estado de impotencia patrimonial, susceptible de ser caracterizado como cesación de pagos, que derivó en su presentación en concurso preventivo.

Subraya que lo que se debate en la especie es si resulta legítimo castigarla con una sanción de defraudación. No si la situación económica de la firma justifica o torna justo su incumplimiento, como parece haberlo entendido el tribunal *a quo*.

Con cita de lo dispuesto por el art. 65 del mismo plexo, arguye que "defraudar" supone urdir un engaño o maquinación para inducir al Fisco a error con respecto a la real situación tributaria del contribuyente. Plantea que, lejos de ello, la conducta de la compañía resultó en el caso absolutamente transparente, ya que las declaraciones juradas presentadas no son falsas ni exhiben contradicción alguna con los registros, las percepciones en cuestión fueron reconocidas, el ajuste se practicó sobre base cierta y los propios agentes fiscalizadores ponderaron la colaboración prestada.

Dice que en autos se encuentra probado que IAMSA se presentó en concurso preventivo el 25 de octubre de 2010 y que los períodos objeto del

sumario se ubican en meses inmediatamente anteriores (enero a junio de dicho año), durante los cuales la situación de la firma resultó crítica.

Concluye que existen razones de peso, no controvertidas, que neutralizan la presunción de dolo contenida en el art. 62 inc. "b" del Código Fiscal y que, como IAMSA no actuó con ánimo de defraudación, la multa aplicada debe ser revocada y eliminada en su totalidad.

II.2. En subsidio, cuestiona que la Cámara haya confirmado la máxima sanción, impuesta en el 300% de las percepciones adeudadas.

Manifiesta que, al expedirse de esa manera, el tribunal desconoció groseramente la existencia de ciertas atenuantes previstas en el decreto 326/97, a saber: la falta de resistencia a la fiscalización, la colaboración activa con ella, la declaración espontánea de las percepciones no depositadas y la inexistencia de antecedentes y peligrosidad fiscal.

Reitera que IAMSA se encontraba afectada por una grave crisis económico-financiera que derivó en su presentación en concurso preventivo y que desde la primera oportunidad en el procedimiento administrativo (contestación de liquidación o "pre-vista") manifestó expresamente su voluntad de cancelar lo adeudado, solicitando que, de conformidad con la normativa vigente, se le brindara la posibilidad de acceder a un plan de pagos.

Se queja de que la Cámara haya fundado su decisión en un caso en el que -a diferencia del presente- no se impuso el máximo de la escala prevista; que no haya analizado las situaciones expuestas ni las normas señaladas (arts. 7, dec. 326/97 y 29, dec. ley 7.603/70); y que se haya limitado a manifestar que "...el actor no ha logrado demostrar la irrazonabilidad del monto establecido...", conclusión que tacha de arbitraria.

En función de las circunstancias invocadas y de los precedentes que cita, requiere que, de considerarse aplicable la multa por defraudación, su monto sea sustancialmente reducido.

II.3. Por otra parte, expone que no puede atribuírsele responsabilidad solidaria a los directores de IAMSA.

Con fundamento en lo dispuesto por la Ley de Sociedades Comerciales n° 19.550, argumenta que ninguna circunstancia revela en el particular una conducta del directorio lesiva del interés social, sino que, por el contrario, frente a la inminente cesación de pagos, sus integrantes se vieron obligados a respetar el principio de paridad de

acreedores, suspendiendo, entre otros, el ingreso de las sumas percibidas para el Fisco de la Provincia de Buenos Aires.

Añade que, para hacer efectiva la responsabilidad solidaria establecida en los arts. 21 y 24 del Código Fiscal, se requiere primero de un acto firme que declare el incumplimiento de la deudora principal y que transcurra el plazo fijado para el ingreso del monto intimado.

En abono de lo expuesto, cita la causa C. 110.369, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso", sentencia de 2-VII-2014.

Encuentra como algo revelador que la sentencia recurrida omita toda referencia concreta a las pruebas que servirían para achacar responsabilidad a cada uno de los directores en cuestión. Con invocación del principio de inocencia, se opone a la inversión de la carga probatoria pretendida por el organismo recaudador. Niega que el simple hecho de poseer un puesto en el directorio de una sociedad alcance para extenderle solidaridad al administrador.

Solicita que se deje sin efecto lo resuelto en ese sentido.

II.4. A continuación, indica que el pronunciamiento atacado desconoció la aplicación al caso de los arts. 62 inc. 5 y 63 del Código Penal, cuando establecen que la acción para perseguir hechos penados con multa prescribe por el plazo de dos años a computar desde el día en que se cometieron.

Traduce sus disposiciones al ámbito tributario local. En este sentido, sostiene que las normas nombradas rigen en la especie debido al carácter represivo que reviste la pena de multa y a la posición según la cual las infracciones y sanciones tributarias integran el derecho penal especial, reflejada en los fallos que cita.

Por ende, rechaza que el plazo de prescripción de la deuda reclamada sea de cinco años, como se desprende del Código Fiscal, por interpretar que, en virtud de lo dispuesto por el art. 75 inc. 12 de la Constitución nacional, la materia penal -que, considera, incluye la extinción de sanciones como las aquí debatidas- se encuentra regulada por el Congreso.

En sustento de su postura, menciona la jurisprudencia de la Corte federal a partir del caso "Filcrosa", recordando que ella fue replicada por este Tribunal provincial en la causa C. 102.213, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Escudero", sentencia de 14-VII-2010.

No admite que pueda alegarse el carácter civil de una sanción aplicada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires

(ARBA), con independencia de la finalidad de obtener el pago de una suma de dinero, por cuanto supone que tal circunstancia no modifica la naturaleza penal de la multa ni habilita un plazo de prescripción distinto del que surge del Código Penal.

En suma, considera arbitrario e ilegítimo el pronunciamiento recurrido en cuanto convalidó la pretensión fiscal de aplicar dicha sanción, desconociendo un instituto general del derecho como es la prescripción y, con ello, violando los arts. 31 y 75 inc. 12 de la Constitución nacional.

Consecuentemente, en este capítulo requiere que se reconozca que las acciones del Fisco se hallaban extinguidas.

III. En mi opinión el recurso prospera parcialmente, con el alcance que surge de las consideraciones que siguen.

III.1. En primer lugar, he de abordar los agravios relacionados con la supuesta prescripción de las acciones del Fisco para aplicar y exigir a la firma de autos -en su carácter de agente de percepción- y a sus directores, las multas del caso.

El planteo se sustenta en una extensión de la doctrina adoptada a partir del precedente "Filcrosa" de la Corte nacional (Fallos: 326:3899), según la cual la materia mencionada no se encontraría regida por el Código Fiscal, sino por la normativa de derecho común dictada por el Congreso, más específicamente por los arts. 62 inc. 5 y 63 del Código Penal, esto último debido a la naturaleza represiva de la sanción impuesta.

III.2. En respuesta a tal proposición, debo ante todo advertir que las cuestiones que de manera novedosa y extemporánea se introducen por primera vez ante la instancia extraordinaria resultan ineficaces para habilitar esta vía recursiva, en tanto constituyen el fruto de una reflexión tardía (doctr. causas A. 70.071, "Frascona", sent. de 11-IV-2012; A. 72.840, "Weiss", sent. de 28-VI-2017; A. 74.518, "Ciancio", sent. de 10-IV-2019; e.o.).

Eso es lo que sucede con los argumentos arriba sintetizados, toda vez que no se los incluyó oportunamente en el escrito de demanda (v. fs. 30/41) y, por ende, tampoco los analizó la Cámara al emitir el pronunciamiento atacado. Motivo por el cual no pueden ser abordados ahora sin riesgo de soslayar nociones elementales de debido proceso.

III.3. Al margen de lo anterior -que es suficiente para la desestimación- me permito acotar que, al reconocer las potestades autonómicas locales para legislar sobre el asunto (conf. mi voto en la

causa A. 71.388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos S.R.L.", sentencia de 16-V-2018; reafirmado con argumentos adicionales en la causa A. 74.436, "Americold Logistics S.A.", sent. de 16-XII-2020; e.o.), he tenido oportunidad de señalar que no hay en el Código Fiscal disposición alguna que sustraiga de su campo de aplicación lo atinente a la prescripción de los poderes fiscales para aplicar y hacer efectivas multas por defraudación fiscal u omisión de tributos. Esto tampoco ocurre en el supuesto de los agentes de recaudación o quienes respondan solidariamente por ellos. Los arts. 157, 158 y 159 del Código Fiscal (t.o. 2011; semejantes a los arts. 131, 132 y 133, t.o. 2004) aprehenden sin distinciones el régimen de prescripción para todos los supuestos de punición regulados en dicho cuerpo normativo (conf. punto I.4.b., párrafo tercero, de mi voto en la causa A. 70.476, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque", sent. de 28-VIII-2021).

IV.1. Igual suerte adversa corre el planteo según el cual la infracción prevista en el art. 62 inc. "b" del Código Fiscal (t.o. 2011) no se habría configurado en autos, por no haberse engañado o defraudado al Fisco.

Bajo la denominación "defraudación fiscal", el art. 62 de dicho cuerpo normativo y sus concordantes anteriores agrupan en dos incisos separados ilicitudes diferentes: en primer término, la norma sanciona a "quienes realicen cualquier hecho, aserción, omisión, simulación, ocultación o, en general, cualquier maniobra consistente en ardid o engaño, cuya finalidad sea la de producir la evasión total o parcial de las obligaciones fiscales que les incumben a ellos por deuda propia, o a terceros u otros sujetos responsables"; a continuación, lo hace también respecto de "los agentes de percepción o de retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco".

Como lo ha entendido de manera reiterada este Tribunal, la singular figura de la defraudación del agente de recaudación -prevista en el inc. "b" de la norma- se configura con el mantenimiento del dinero fiscal en su poder luego de vencidos los plazos fijados para su depósito, sin que se requiera la concurrencia de maniobras ardidosas para lesionar al Fisco, como aquellas que son enunciadas en el inc. "a" del precepto citado (doctr. causas B. 52.728, "Capital Compañía Argentina de Seguros Generales S.A.", sent. de 28-III-1995; B. 62.652 y B. 62.648, "Banco de La Pampa", sents. de 30-IX-2009; B. 64.162, "Alba Compañía Argentina de Seguros", sent. de 9-X-2013; entre muchas).

En otras palabras: independientemente del nombre escogido para tipificar la infracción, la ley le ha otorgado un distinto tratamiento a la figura de la defraudación de los contribuyentes o responsables en

general y a la de los agentes de recaudación que no ingresan oportunamente las sumas retenidas o percibidas en cumplimiento de su deber, cuestión esta que, por pertenecer al ámbito de la política legislativa, resulta ajena a las facultades de indagación del Tribunal (doctr. causas B. 48.456, "Prato de Palermo", sent. de 2-XI-1982, en DJBA, t. 124, p. 197; B. 48.811, "Savia", sent. de 23-XI-1982, en DJBA, t. 125, p. 1), salvo supuestos de falta de razonabilidad que en la especie no se denuncian (conf. causa B. 50.412, "Banco Platense", sent. de 15-X-1991, e.o.). Por lo tanto, deviene irrelevante la ausencia de intención de defraudar al Fisco alegada por la parte actora (doctr. causa B. 54.060, "SADE S.A.C.C.I.", sent. de 13-IX-1994, "Acuerdos y Sentencias", 1994-III, 678). La norma aquí discutida no requiere la presencia de ese elemento específico (conf. CSJN Fallos: 303:1548), lo que no significa que el incumplimiento del deber que motiva la imposición de la sanción, consistente en depositar los importes percibidos o retenidos en el carácter de agente de recaudación dentro del término correspondiente, no deba serle subjetivamente atribuible a quien reviste dicha calidad (conf. CSJN Fallos: 271:297; e.o.).

IV.2. En la especie la actora admite que no ingresó al Fisco los fondos recaudados como agente de percepción, pero argumenta que durante los períodos objeto del sumario (enero a junio de 2010) la situación financiera de IAMSA era crítica y que por ello debió presentarse en concurso preventivo poco tiempo después (más precisamente, el 25 de octubre de 2010), todo lo cual demostraría la ausencia de la intención necesaria para reputar configurada la infracción debatida.

La mera alegación de dificultades financieras como las indicadas no alcanza para desvirtuar los fundamentos expuestos en el acto cuya anulación se persigue, ni los plasmados en la sentencia de la Cámara interviniente. En lo que aquí interesa, la Sala III del Tribunal Fiscal de Apelación puntualizó que "...las sumas que el agente percibe en concepto de impuesto de quienes realizan operaciones con su intervención no le son propias sino que pertenecen al Fisco y en sus arcas deben ser ingresadas dentro de los plazos fijados para ello, no debiéndose dar otro destino, que el ingreso oportuno al Fisco" (fs. 1.737, expte. adm. 2360-0309933/10). El órgano advirtió además que el caso planteado versaba sobre deudas con fecha de vencimiento anterior a la presentación en concurso preventivo, lo cual relativizaría la idea de que la propia normativa concursal imposibilitaba su pago al momento en que se configuró la infracción (v. fs. 1.737 vta. *in fine* y 1.738, expte. adm. cit.; v. tamb. arts. 16 -primer párr.- y 17, ley 24.522).

A su turno, la Cámara destacó que los actores no ofrecieron prueba en respaldo de sus afirmaciones sobre los problemas financieros

aducidos y su pretendido carácter exculpatório (v. fs. 117 vta.).

IV.3. En tales circunstancias y sin negar un hecho no controvertido como es la posterior presentación de IAMSA en concurso preventivo, lo cierto es que este, por sí solo, no se muestra suficiente como para desvirtuar las explicitadas razones que sustentaron la conclusión de que, frente al incumplimiento detectado y la naturaleza de los montos no ingresados (i.e., percepciones fiscales que no podían reputarse dinero propio del contribuyente), la infracción debe tenerse por configurada (conf. causa B. 48.453, cit.). Por ende, esta parcela del recurso también debe rechazarse.

V.1. Atento al modo en que propongo resolver los puntos anteriores, deviene necesario analizar el agravio subsidiario esgrimido contra la graduación de la sanción impuesta, fundado en el presunto desconocimiento de ciertas atenuantes previstas por el art. 7 de la reglamentación de la parte general del Código Fiscal, aprobada por decreto 326/97.

Dicho precepto reza:

"Para la graduación de las multas establecidas en el Código Fiscal se considerarán como elementos agravantes o atenuantes, sin perjuicio de otros que pudieran resultar de las circunstancias de cada caso en particular, los siguientes:

a) La actitud asumida frente a la fiscalización o verificación y el grado de resistencia o colaboración ofrecidas frente a la misma, que surjan de las constancias del procedimiento.

b) La organización, adecuada técnica y accesibilidad de las registraciones contables y archivo de comprobantes.

c) La conducta observada respecto de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la fiscalización o verificación.

d) La gravedad de los hechos y el grado de peligrosidad fiscal que se desprende de los mismos.

e) La ocultación de mercaderías y/o falsedad de los inventarios.

f) La omisión por parte de los agentes de recaudación de ingresar las sumas mantenidas indebidamente en su poder, cuando hubieran existido actuaciones en trámite con ese fin.

g) Registrar antecedentes, en virtud de haber sido el infractor condenado en sede judicial por aplicación de la Ley 23.771 o sancionado mediante resolución firme por cualquiera de los ilícitos previstos en el

Código Fiscal, dentro de los dos años anteriores al dictado de la resolución.

h) La configuración de resistencia pasiva.

i) La envergadura del giro comercial del contribuyente y/o el patrimonio invertido en la explotación".

A juicio de los recurrentes, la decisión de fijar la sanción discutida en el 300% del monto no ingresado -es decir, en el máximo de la escala legal prevista para la figura en cuestión (art. 62, proemio, Cód. Fiscal, t.o. 2011)-, importaría una violación o errónea aplicación del precepto recién transcripto, debido a que aquel contempla circunstancias atenuantes que no habrían sido debidamente ponderadas.

Mas de tal norma no se sigue necesariamente que la concurrencia de algunos de los elementos atenuantes allí mencionados impida el establecimiento de la sanción correspondiente en el máximo de la escala, si la graduación practicada obedece a pautas que cuentan con sustento legal y el monto de pena impuesto resulta en definitiva razonable. Ella misma aclara que todo es "...sin perjuicio de otros [elementos agravantes o atenuantes] que pudieran resultar de las circunstancias de cada caso en particular...".

V.2. Esta Corte ha señalado que establecer la existencia de un acto irrazonable por exceso de punición constituye una cuestión de hecho que en principio resulta irrevisable en la instancia extraordinaria, salvo el supuesto excepcional de absurdo (conf. causas Ac. 96.025, "Giannico", sent. de 19-IX-2007; A. 71.485, "Amaya", sent. de 4-VI-2014; A. 75.616, "Dalbón", sent. de 19-VIII-2020; e.o.).

Cabe recordar que, según la acepción dada por este Tribunal, el concepto de absurdo hace referencia a la existencia, en la sentencia atacada, de un desvío notorio, patente o palmario de las leyes de la lógica o a una grosera desinterpretación material de la prueba producida. No cualquier error, ni la apreciación opinable, discutible u objetable, ni la posibilidad de otras interpretaciones, alcanzan para configurarlo, sino que es necesario que se demuestre un importante desarreglo en la base del pensamiento: una anomalía extrema (conf. causa A. 73.173, "Frías", sent. de 29-V-2019; e.o.).

Para tener por configurado dicho vicio debe exponerse la concreta desinterpretación de la prueba, de modo que las razones de los juzgadores aparezcan como un dislate, no siendo suficiente para abrir la vía extraordinaria la exteriorización de un punto de vista discrepante con el de los sentenciantes y acorde con el personal enfoque del material probatorio efectuado por el recurrente (conf. causas A. 70.148, "Cocci",

sent. de 28-III-2012; A. 73.864, "Lattini", sent. de 25-IV-2018; A. 74.467, "Gagliero", sent. de 28-XI-2018; e.o.).

V.3. En las condiciones referidas, el absurdo no puede tenerse por acreditado, pues las alegaciones de la impugnante redundan en una simple discrepancia subjetiva sobre la importancia de los elementos atenuantes invocados, en especial frente a los agravantes que sí han sido considerados por el Fisco en la disposición determinativa y sancionatoria 3.861/12, no desconocidos por el Tribunal Fiscal de Apelación ni por la Cámara (i.e., los días de demora en el pago, la cantidad de incumplimientos verificados y la envergadura del giro comercial de la empresa). Siendo así, el monto de la multa se mantiene.

VI.1. Ahora bien, en el recurso también se reprocha la extensión de responsabilidad solidaria a los directores de IAMSA, denunciando un apartamiento de la Ley General de Sociedades n° 19.550 y lo que se desprende de la causa C. 110.369, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso", sentencia de 2-VII-2014. Además, se agrega que para poder hacer efectivo aquello último, previamente sería necesario el incumplimiento de la sociedad a la intimación de ingreso del monto adeudado.

Si bien ante un pedido similar, plasmado en el escrito de demanda, la Cámara consideró que no se había cuestionado frontalmente la constitucionalidad del art. 63 del Código Fiscal (v. fs. 119), lo cierto es que desde el inicio la parte actora introdujo una crítica al régimen de los arts. 21, 24 y 63 que -entendió- se le aplicó de manera automática y objetiva, por el mero hecho de resultar administradores al momento de verificarse las infracciones, desconociendo los recaudos de índole subjetivos plasmados en la ley 19.550 para que tal cosa tenga lugar (v. fs. 39 vta. y sigs.).

Esas manifestaciones fueron replicadas por el Estado al contestar la demanda, defendiendo el instituto de la solidaridad fiscal tal como este es regulado en la normativa provincial y operado en la práctica.

Luego, ya en ante esta sede extraordinaria, la parte actora refuerza su posición con los argumentos desarrollados por el doctor Negri en la citada causa "Fisco c/ Raso" -de fecha posterior a la traba de la *litis*-, quien observó que, a tenor de las previsiones de la ley 19.550, la atribución de responsabilidad requiere la existencia de dolo o culpa del director, mientras que, de acuerdo con el Código Fiscal, los integrantes de los órganos de administración responden de manera objetiva. A partir de allí, dicho magistrado consideró que la materia abordada involucraba un aspecto sustancial de las relaciones entre acreedores y deudores, cuya regulación correspondería al legislador nacional. De modo tal que la

normativa provincial mencionada, al oponerse a la ley de fondo, resultaría contraria al texto fundamental (conf. arts. 31 y 75 inc. 12, Const. nac.).

Más allá de que no comparto esa línea argumental, es evidente que en autos se ha puesto en tela de juicio la validez constitucional de normas de derecho público local, exponiéndose una serie de agravios aptos para abordar dicha cuestión.

Se ha expresado el rechazo fundado a la aplicación de la ley, sin ser indispensable que tal manifestación alumbre inexorablemente en la primera oportunidad procesal, desde que ha habido una apropiada ocasión para el intercambio de posiciones entre los oponentes, con respeto a la bilateralidad (v. pto. IV.1.r.i. de mi voto en la causa A. 73.474, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Necotrans S.A.", sent. de 25-II-2021). Así, la Fiscalía de Estado ha contestado las objeciones aludidas, defendiendo la constitucionalidad de la regulación provincial de la solidaridad tributaria al interponer su memorial ante esta Corte (v. ptos. 5 y 6 de la presentación electrónica de fecha 21-XII-2016).

Para más, lo medular del punto debatido cuenta con una doctrina legal del Tribunal (doctr. causas A. 72.776, "Casón" y A. 71.078, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Insaurrealde", sents. de 31-VIII-2021), lo que coadyuva a su aplicación en esta etapa de la discusión (v. pto. V.1.iii. de mi voto en la causa A. 73.474, cit.).

VI.2. Así como en lo que atañe a la aplicación e interpretación de las normas federales, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostiene desde antiguo que no se encuentra limitada por los argumentos de las partes o de los órganos de las instancias de grado, pues le incumbe realizar la declaración correspondiente al punto debatido (CSJN Fallos: 320:1602; 323:1656; 335:168; e.o.), de manera análoga esta Suprema Corte provincial, en su calidad de Superior Tribunal de la causa, también goza de la atribución de efectuar un pronunciamiento sobre el tópico bajo controversia, incluso respecto de la constitucionalidad de las disposiciones legislativas o reglamentarias implicadas, si media, en principio, oposición a ellas por parte interesada (arg. arts. 161 inc. 1, 57 y concs., Const. prov.).

Aclarado ello, lo cual me permitirá dejar a salvo mi parecer en la causa A. 71.388, antes citada, en punto al alcance de la autonomía legislativa local, abordaré lo sustancial de la cuestión introducida replicando de aquí en adelante lo pertinente de mi voto en la causa A. 72.295, "Yell Argentina S.A.", sentencia de 23-II-2021.

VI.3. El régimen de responsabilidad de los representantes legales y de los administradores de sociedades en materia de gravámenes e

infracciones tributarias, en la Provincia de Buenos Aires, se estructura del siguiente modo:

A tenor de lo normado actualmente por el art. 21 del Código Fiscal (t.o. 2011), "Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes -en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas: 1. Los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional. 2. Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como asimismo los de patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible".

El alcance de dicha obligación es precisado en el art. 24 del mismo cuerpo normativo (t.o. 2011), donde se prevé que "...los responsables indicados [...] responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva. Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes. Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. [...] El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo".

Por último, el art. 113 del Código citado (t.o. 2011), en su segundo párrafo, establece: "A fin de dar cumplimiento a lo dispuesto en los artículos 21 y 24 de este cuerpo legal, también se dará intervención en el procedimiento determinativo y, en su caso sumarial, a quienes administren o integren los órganos de administración de los contribuyentes, y demás responsables, a efectos de que puedan aportar su descargo y ofrecer las pruebas respectivas".

VI.4. La opción del legislador local por un sistema de responsabilidad solidaria e ilimitada por deuda ajena, que afecta a los representantes legales y los administradores de sociedades, con ser excepcional precisamente porque desborda los límites del vínculo normal entre contribuyente y Estado, no merece necesariamente reproche de índole

constitucional. Tal como lo puntualicé al votar en la causa A. 74.007, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Arias", sentencia de 11-IV-2018, dicho régimen oficia como una suerte de reaseguro extraordinario para la recaudación de la renta pública. Se trata, por otra parte, de una responsabilidad que guarda cierta similitud con la que se regula en el campo de las relaciones jurídicas entre las sociedades y sus representantes legales y administradores (arts. 59 y 274, ley 19.550). Sin embargo, semejante escrutinio no puede detenerse solo en esos dos factores.

Una sana comprensión torna necesario ponderar si, en concreto, el contenido del régimen de solidaridad desarrollado en el sistema tributario local es razonable. Y esto trata de una materia dentro de la cual se debe diferenciar entre la cuestión relativa a la autoridad competente para regular los componentes de las obligaciones tributarias provinciales (conf. mi voto en causa A. 71.388, cit.), de la posibilidad de controlar su contenido.

VI.5. Una interpretación discreta del texto de los arts. 21 y 24 del Código Fiscal (t.o. 2011) impide afirmar que el sistema de responsabilidad solidaria local se sustente en la culpa o el dolo del representante legal o del administrador de la sociedad. Esas normas no vinculan la responsabilidad con hechos u omisiones probados que les sean imputables. El mínimo contenido subjetivo del que da cuenta el art. 24 tiene que ver con la causal eximente centrada en la imposibilidad de cumplimiento de los deberes fiscales que recaen en cabeza de los representantes legales y administradores, como responsables por deuda ajena.

Lo cierto es que, en la práctica, el sistema diseñado opera sustancialmente en clave objetiva. Así, se reitera el argumento entre las distintas salas que componen el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia según el cual "...al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presumen en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación" y que, "...por ende, en ocasión de su defensa el representante que pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria deberá aportar elementos suficientes a tales fines" (conf. TFABA Sala III, causa "Yell Argentina SA", resol. de 3-X-2005; resuelven, en igual sentido, Sala II, causa "Matadero y Frigorífico Merlo", resol. de 12-VII-2016; Sala I, causa "Petrolera Argentina", resol. de 23-II-2016; e.o.).

Descartada entonces la incidencia de la culpa o dolo en la imputación de responsabilidad -por el contenido del texto legal y la

interpretación que se le otorga- y determinada la presunción de responsabilidad que fija el *onus probandi* en cabeza del responsable por deuda ajena, cabe evaluar cómo opera la dispensa legal, referida a la oportuna exigencia de los fondos al sujeto pasivo del gravamen y a que este lo haya colocado en imposibilidad de cumplimiento.

En este ámbito encontramos que, por regla, las causales exculpatorias no se tienen por configuradas, salvo supuestos muy específicos referidos a directivos suplentes (TFABA Sala I, causa "Fibra Papelera", resol. de 17-VI-2014; Sala II, causa "Herun", resol. de 13-V-2014 y Sala III, causa "New High Pack", resol. de 6-VIII-2015) o que no desempeñaban el cargo en cuestión a la época de los hechos discutidos (TFABA Sala I, causas "Lucsof", resol. de 5-VIII-2014 y "Compañía de Alimentos Fargo", resol. de 12-II-2010; Sala II, causa "Silvest", resol. de 15-II-2007 y Sala III, causa "Logística Argentina", resol. de 27-II-2014). A estos casos cabe adicionar el de los "directores independientes" regulados por el decreto nacional 677/01 (v. TFABA Sala II, causa "Massuh", resol. de 1-VIII-2013).

La eximición, por el modo en que se encuentra diseñada, opera con una rigidez tal que queda neutralizada. Aprehende un único supuesto (aquel que se configura cuando los responsables solidarios acreditan que en forma oportuna exigieron a la sociedad los fondos necesarios para el pago debido y que fue esta la que los colocó en imposibilidad de cumplimiento correcto y tempestivo), para cuya demostración debería dejarse constancia del pedido formal o de la oposición a la decisión societaria, por un medio con valor probatorio (v.gr., un acta de directorio, carta documento).

VI.6. La ley 11.683 de procedimiento tributario nacional consagra un sistema de responsabilidad solidaria por deuda ajena diferente.

Según su art. 8 (texto según ley 27.430), "...[r]esponden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) Todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso I, del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio. No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente" (el destacado me pertenece). Dentro de los primeros cinco puntos de su inc. I, el art. 6 de

la ley en cuestión menciona, por un lado, a "...los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios...", mientras que por otra parte, se refiere también a "...los administradores de patrimonios [...], empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente...".

Existe consenso en reconocer que la responsabilidad de los representantes y administradores de sociedades por el pago de gravámenes, en este sistema, reviste un carácter subjetivo. Ello parte del propio texto de la ley 11.683 que, conforme se ha visto, en la actualidad síndica como responsables a quienes "...por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo", a la vez que excluye de dicha responsabilidad a "...aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente". Para que la solidaridad en cuestión resulte procedente, entonces, es necesario que el responsable haya omitido el cumplimiento de sus deberes y que dicho incumplimiento le sea imputable a título de dolo o culpa.

Se admite, a su vez, que la solidaridad consagrada en la ley 11.683 se endilga a título sancionador, por fundarse en la violación del deber consistente en pagar los impuestos con los recursos que se administran o se disponen (CNCAF causa "Escobar", sent. de 9-XII-2008). Circunstancia que conduce a postular su interpretación restrictiva (v. Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine, S. C.; Procedimiento tributario y de la seguridad social, Lexis Nexis, Buenos Aires, 2005, pág. 137 y sig.).

Siguiendo esta línea, se ha sostenido que "...el director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del cumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales. No basta que una persona sea director, gerente o representante de una persona jurídica, para que pueda considerársele responsable solidario [...] Sólo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley" (conf. CSJN Fallos: 278:11, causa "Monasterio Da Silva", sent. de 2-X-1970; en igual sentido, CNACAF Sala I, sent. de 8-VI-1970; TFN, resol. de 5-VIII-1966; v. Revista Derecho Fiscal, Tomo XX, pág. 413).

En cuanto a ciertas causales de exculpación reconocidas con anterioridad a la reforma introducida por la ley 27.430, se ha señalado que la cláusula legal, que liberaba de responsabilidad a quienes

demostrasen que la sociedad los había colocado en la imposibilidad de cumplir, debía ser interpretada en el sentido de que los deberes fiscales no podían ser correcta y oportunamente atendidos (v. Arecha; "Responsabilidad tributaria de los directores de sociedades anónimas", LL 114-976), siempre que concurriesen circunstancias objetivas de hecho o de derecho (v. Altamirano; "La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades en el derecho tributario argentino", DYE n° 10, diciembre de 2010, pág. 26).

Es cierto que la jurisprudencia federal ha marcado matices en este asunto. Así, se ha decidido, por ejemplo, que el presidente y vicepresidente no podían liberarse de su responsabilidad por el incumplimiento de las obligaciones tributarias de la sociedad, con fundamento en la asignación a un gerente de amplias facultades en materia de administración (conf. CNCAF Sala IV, causa "Prats", sent. de 11-IV-2000); también que los acuerdos internos respecto del manejo de los asuntos societarios no obstaban a la responsabilidad legal (conf. TFN Sala A, causa "Mautino Bernabé", resol. de 17-V-2001). Mas, como puede apreciarse, aun con razonables acotamientos, el régimen nacional difiere sensiblemente del provincial. Incluso se ha dicho que, en el orden federal, para extender la solidaridad a un representante o administrador "...debe probarse -por parte del Fisco- que el responsable desplegó una conducta reprochable a título de culpa o dolo", ya que "...la carga de la prueba, en este proceso, queda reservada a quien alega la culpabilidad del responsable, es decir, al Fisco" (CNCAF Sala III, causa "Molina", sent. de 16-IX-2009; e.o.). El mero desempeño de un cargo societario no abastece, de por sí, la motivación del acto administrativo que dispone la extensión de la responsabilidad.

Las distancias entre ambos sistemas son relevantes. Quien, por caso, en su condición de responsable por deuda ajena, bajo un régimen de solidaridad, se encontrare relacionado con el Fisco provincial, estará situado en una posición subjetiva severamente más gravosa que la de aquel que en similitud de circunstancias deba responder de aquella forma frente al Estado nacional, sin que exista motivo fundado que dé razón de semejante disparidad en el trato.

Sin dejar de insistir en que se está ante un plano regulatorio local, no delegado, es de todos modos elocuente la falta de justificación de esa dualidad de trato, la ausencia de un umbral protector común, respecto de las obligaciones que se atribuyen los representantes legales y los administradores en relación con los deberes tributarios de las sociedades que integran, existente entre ambos sistemas. En especial lo es la que resulta de la excesiva o desproporcionada rigidez con que se ha configurado en el ordenamiento provincial a la eximente de

responsabilidad, aspecto que no parece corresponderse con la consecución de fines plausibles de interés público (conf. art. 28, Const. nac.). Todo lo cual pone en evidencia la falta de razonabilidad del contenido previsto en el art. 24 del Código Fiscal (t.o. 2011) controvertido en autos.

En el contenido de un determinado instituto tributario de la Provincia, producto de su amplia autonomía legislativa (arts. 1, 121 a 123 y conchs., Const. nac.), no es dable exigir una estricta simetría con las normas equivalentes referidas a las obligaciones impositivas generales correspondientes al orden federal. Pero ello tampoco implica reconocer un margen de maniobra tan vasto y descontextualizado que, en materias esencialmente afines o equivalentes, haga posible que la ley local extreme el trato desfavorable a los sujetos alcanzados por deberes tributarios, afectando sus situaciones subjetivas, de manera mucho más gravosa que las que, en circunstancias similares, dispensa el régimen impositivo nacional, ni que se lo pueda ejercer sorteando el test de interdicción de la arbitrariedad regulatoria, o, dicho de otra forma, sin pasar por una mesurada revisión de su razonabilidad (arg. art. 28, Const. nac.; CSJN Fallos: 328:1146).

VI.7. Otro punto relevante que distancia ambos regímenes es el carácter subsidiario del federal, derivado de que, según se ha visto, el art. 8 de la ley 11.683 la sujeta a la condición de que la sociedad contribuyente no haya abonado el gravamen oportunamente reclamado por el Fisco. Es decir que el organismo recaudador, debe en primer lugar, intimar a la firma que verifica el hecho imponible, para recién después poder proceder contra sus representantes y administradores.

El Código Fiscal de la Provincia no solo no exige que previamente se intime el pago a la firma contribuyente, sino que impone a la agencia de recaudación tributaria proceder en simultáneo contra ella y sus representantes o administradores, dándoles intervención en el mismo procedimiento determinativo y sumarial (conf. art. 113, segundo párr.). En reiteradas oportunidades el Tribunal Fiscal de Apelación ha resuelto sobre el particular que "...en el plano local los responsables solidarios no son deudores 'subsidiarios', pues esta expresión supone una actuación condicionada al incumplimiento del deudor principal. Por el contrario, el responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste" (TFABA Sala III, causa "Danissant", resol. de 24-IV-2015; e.o.).

El sistema así delineado no constituye una respuesta que satisfaga los parámetros de razonabilidad y debido proceso que se deben respetar en las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, o como en la especie, los responsables por deuda ajena, situación que debe

examinarse incluso con mayor estrictez. Ello aun cuando en el orden nacional mayoritariamente se haya entendido que no es necesario, para dirigir el reclamo al directivo de la sociedad, que la resolución que intima a esta última a pagar la deuda se encuentre firme, sino que basta con que aquella se haya dictado, notificado y que haya transcurrido el plazo de quince días previsto por el segundo párrafo del art. 17 de la ley 11.683 sin que la situación fiscal se haya visto regularizada (conf. CSJN Fallos: 337:58 y 327:769, por remisión al dictamen del señor Procurador General).

La disposición del Código coloca a los responsables por deuda ajena de cara a un sistema que no respeta el debido proceso (conf. arts. 18, Const. nac. y 15, Const. prov.), desde que, como se dijo, no responde adecuadamente al modo en que se hallan estructuradas las obligaciones y los deberes de los sujetos involucrados y, además, porque dificulta notablemente el ejercicio del derecho de defensa de representantes y administradores, que se ven requeridos frente a la autoridad tributaria de modo concomitante con la sociedad contribuyente que integran, sujeto respecto del que deben acreditar acciones que le sean imputables a los efectos de eximirse de su propia responsabilidad.

VI.8. Por similares fundamentos a los desarrollados hasta este punto, cabe también concluir que el art. 63 del Código Fiscal (t.o. 2011), en cuanto establece en materia de multas impuestas a personas jurídicas regularmente constituidas (por infracciones formales, incumplimiento total o parcial de pago o defraudación) el mismo criterio extensivo de responsabilidad solidaria e ilimitada para los integrantes de sus órganos de administración, es también inconstitucional.

VI.9. En consecuencia, sin perjuicio de reconocer las facultades de la Provincia de Buenos Aires para establecer un sistema de responsabilidad solidaria en materia fiscal, corresponde declarar en el caso la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011), en cuanto diseñan una responsabilidad solidaria que opera objetivamente en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, sin admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa (conf. art. 57, Const. prov.).

VII. Por todas las consideraciones efectuadas hasta acá, corresponde hacer lugar parcialmente al recurso extraordinario interpuesto y -en consecuencia- revocar el pronunciamiento recurrido únicamente en cuanto confirmó la responsabilidad solidaria establecida en cabeza de los señores Norberto Álvaro Oliba, Camilo Eduardo Carballo, Rodolfo Héctor Roccatagliata y Roberto Luis Lamm, dejándosela sin efecto (conf. art. 289, CPCC).

Las costas de ambas instancias se imponen en un 80% a la recurrente y en un 20% a la demandada, atento los vencimientos parciales y mutuos (conf. arts. 51 inc. 1 y 60 inc. 1, CCA; 71, 274 y 289 *in fine*, CPCC).

Con ese alcance, voto por la **afirmativa**.

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Torres dijo:

I. Comparto la solución propuesta por el distinguido colega que inicia el acuerdo y presto mi adhesión a los puntos III.1., III.2., IV.1., IV.2., IV.3., V.1., V.2. y V.3. de su voto, en cuanto lo allí dispuesto resulta suficiente para rechazar los agravios conducentes del recurso bajo tratamiento.

II. Asimismo, participo de la solución dada en el punto VI de su voto, por los fundamentos concordantes que diera al emitir mi voto en las causas A. 72.776, "Casón" y A. 71.078, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Insaurrealde", sentencias de 31-VIII-2021, a los que remito en honor a la brevedad.

Simplemente he de advertir que análogas consideraciones a las que sustentaron allí la inconstitucionalidad de los arts. 21 y 24 del Código Fiscal (t.o. 2011) le caben también al art. 63 de dicho cuerpo legal, que establece la responsabilidad solidaria de los integrantes de los órganos de administración de personas jurídicas regularmente constituidas por las multas que estas debieren pagar ante la comisión de infracciones.

Por ello, corresponde declarar la inconstitucionalidad de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011) y revocar el pronunciamiento recurrido únicamente en cuanto confirmó la responsabilidad solidaria establecida en cabeza de los señores Norberto Álvaro Oliba, Camilo Eduardo Carballo, Rodolfo Héctor Roccatagliata y Roberto Luis Lamm, dejándosela sin efecto (conf. art. 289, CPCC).

Las costas de ambas instancias se imponen en un 80% a la recurrente y en un 20% a la demandada, atento los vencimientos parciales y mutuos (conf. arts. 51 inc. 1 y 60 inc. 1, CCA; 71, 274 y 289 *in fine*, CPCC).

Con ese alcance, voto por la **afirmativa**.

A la cuestión planteada, la señora Jueza doctora Kogan dijo:

Adhiero al voto del doctor Soria hasta el primer párrafo del punto VI.1. -inclusive-, exceptuando solo de ese tramo lo expuesto en el punto III.3.

Por otra parte, he de acompañar también los fundamentos expuestos por mi distinguido colega a partir del punto VI.3. de su voto, de conformidad con el criterio adoptado en las causas A. 72.776, "Casón" y A. 71.778, "Fisco", sentencias de 31-VIII-2021.

Estoy de acuerdo, además, con la propuesta decisoria relativa a la imposición de las costas.

Voto por la **afirmativa**.

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Genoud dijo:

Sin perjuicio de la opinión que tuve oportunidad de señalar en la causa C. 121.754, "Toledo", sent. de 30-VII-2021, toda vez que en autos no se ha debatido ni evidenciado una situación de infracción al art. 7 de la ley 10.397, me pliego a la doctrina legal de este Tribunal adoptada en el precedente recordado, adhiriendo a la propuesta del señor Juez doctor Torres.

Voto por la **afirmativa**.

Con lo que terminó el acuerdo, dictándose la siguiente

S E N T E N C I A

Por lo expuesto en el acuerdo que antecede, se hace lugar parcialmente al recurso extraordinario interpuesto y -en consecuencia- se revoca el pronunciamiento recurrido únicamente en cuanto confirmó la responsabilidad solidaria establecida en cabeza de los señores Norberto Álvaro Oliba, Camilo Eduardo Carballo, Rodolfo Héctor Roccatagliata y Roberto Luis Lamm, dejándosela sin efecto (conf. art. 289, CPCC).

Las costas de ambas instancias se imponen en un 80% a la recurrente y en un 20% a la demandada, atento los vencimientos parciales y mutuos (conf. arts. 51 inc. 1 y 60 inc. 1, CCA; 71, 274 y 289 *in fine*, CPCC).

Regístrese y notifíquese de oficio y por medios electrónicos (conf. art. 1 acápite 3 "c"; resol. Presidencia SCBA 10/20) y devuélvase por la vía que corresponda.

Suscripto por el Actuario firmante, en la ciudad de La Plata, en la fecha indicada en la constancia de la firma digital (Ac. SCBA 3971/20).

----- Para copiar y pegar el texto seleccione hasta aquí (sin incluir esta línea) -----



KOGAN Hilda
JUEZA

TORRES Sergio Gabriel
JUEZ

GENOUD Luis Esteban
JUEZ

SORIA Daniel Fernando
JUEZ

MARTIARENA Juan José
SECRETARIO DE LA SUPREMA CORTE DE
JUSTICIA

[Volver al expediente](#) [Volver a la búsqueda](#) [Imprimir](#) ^