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-2026-33975314-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Septiembre de 2026

Referencia: "MERCEDES LA PLATA S.R.L." - 2360-0281711/16

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0281711 del año 2016, caratulado "MERCEDES LA PLATA S.R.L.".

Y RESULTANDO: A fojas 539/556, el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, dicta la Disposición Delegada SEATYS Nº 6049, de fecha 03 de diciembre de 2020, mediante la cual, determina las obligaciones fiscales de la firma "MERCEDES LA PLATA S.R.L." (C.U.I.T. 30-70708649-8), en su actuación como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el régimen de Convenio Multilateral, en relación al período fiscal 2014, por el ejercicio de la actividad de "Venta al por mayor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores" (Código NAIIB 503100). En su artículo 5º establece que las diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto, ascienden a un total de pesos trescientos cincuenta y cinco mil doscientos veinte con veinte centavos ($ 355.220,20), las que deberán abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley 10.397, T.O. 2011 correlativos anteriores y modificatorias). En su artículo 6º establece que el saldo a favor de la firma de marras correspondiente a los meses enero, febrero y octubre, asciende a un total de pesos sesenta y siete mil quinientos veinte con diez centavos ($67.520,10). En su artículo 7º aplica una multa por Omisión equivalente al diez por ciento (10%) del impuesto omitido, por haberse configurado la conducta reprimida en el artículo 61 primer párrafo del citado Código. En su artículo 8º establece que, atento a lo normado por los artículo 21 inc 2, 24 y 63 del Código Fiscal, resulta responsable solidaria e ilimitadamente con el contribuyente de autos por el pago del gravamen,

recargos, intereses y multa el Sr. Daniel Alejandro García.

A fojas 562/567 y 573/576 se presenta la Sra. Nancy Beatriz Dobbelsteen en su carácter de curadora del Sr. Daniel Alejandro García y como apoderada de la firma "Mercedes La Plata S.R.L.", con el patrocinio letrado de la Dra. Clarisa Verónica Olguin, e interpone recurso de apelación contra el acto administrativo referenciado (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal).

A fojas 582 el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

A fojas 584 se deja constancia de la adjudicación de la Causa para su instrucción a la Vocalía de 7ma. Nominación, por lo que queda radicada en la Sala 3ra.

A fojas 587 se corre traslado a la Representación Fiscal por el término de 15 días a efectos que conteste agravios y oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 590/597 obra agregado el escrito de réplica.

A fojas 599 se hace saber que la Vocalía de la 7ma. Nominación ha quedado a cargo de la Dra. Mariana Rodríguez, manteniéndose la causa radicada en la Sala III la que se integra además por el Dr. Gabriel Fabián De Pascale y la Cra. María Fernanda Campo (conforme Ac. Ext. 105/26). Asimismo se dictan autos para sentencia (artículo 126 del Código Fiscal). Habiendo quedado consentido el llamamiento mencionado, la presente se encuentra en estado de ser resuelta.

Y CONSIDERANDO: I.- En los Recursos de Apelación interpuestos, la recurrente plantea la prescripción de los poderes de la autoridad de aplicación para exigir el pago de las presuntas diferencias adeudadas, en virtud de lo dispuesto por el Código Civil. Cita Jurisprudencia.

Hace reserva del Caso Federal.

En el recurso presentado en representación del sindicado como responsable solidario, plantea -además- que no hay responsabilidad de los representantes societarios si no puede atribuírsele un incumplimiento de origen contractual o un acto ilícito con dolo o culpa en el desempeño de su actividad.

Que en el presente caso, dicha circunstancia se hizo imposible en virtud de que el Sr. Daniel Alejandro García, ha perdido su capacidad jurídica a partir del accidente de tránsito que sufriera con fecha 15/03/2018.

Advierte que la normativa fiscal se contrapone y avanza sobre una materia propia del derecho de fondo, en manifiesta contradicción con las disposiciones constitucionales. Cita el fallo "Fisco de la Pcia. c/ Raso Francisco. Sucesión y otros".

Finalmente, señala que de la lectura del expediente administrativo Nº 2360-281711-2016 y de la resolución determinativa apelada puede extraerse sin hesitación alguna la intencionalidad del sujeto obligado -contribuyente persona jurídica-, pero nada se aporta respecto al responsable solidario. Cita jurisprudencia.

II.- A su turno, la Representación del Fisco, luego de describir los agravios de los apelantes, señala que el conteste se efectúa sin tener a la vista el expediente, en virtud de las medidas tomadas en el marco de la pandemia COVID19, razón por la cual, la defensa se encuentra limitada a los agravios expuestos en la pieza recursiva adjunta al traslado y al acto y/o documentación que se encuentran en el sistema de trazabilidad de la agencia.

En cuanto a la prescripción alegada, recalca que devienen aplicables los artículos 157 y 159 del Código Fiscal que prevén un plazo de cinco años de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales, comenzando a correr su cómputo desde el 1° de enero siguiente al vencimiento que las normas prevén para el ingreso de los importes omitidos de recaudar conforme artículo 159 del Código Fiscal. Alega que el art. 2532 del Cogido Civil y Comercial confirma la postura de la Agencia en cuanto a la regulación del instituto en materia tributaria.

En el particular, el cómputo del plazo a los efectos de establecer la alegada prescripción del período 2014, comenzó a correr el 1º de enero de 2016, pero habiéndose notificado la Disposición Delegada SEATYS Nº 6049, el día fecha 11 de diciembre de 2020, que contiene la intimación de pago, se encuentra suspendido el término de prescripción hasta los 90 días posteriores a que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en el marco de las cuales el Tribunal Fiscal hubiere dictado sentencia declarando su incompetencia, determinando el tributo, aprobando la liquidación practicada en su consecuencia o, en su caso, rechazando el recurso presentado contra la determinación de oficio. Aclara que la acción no estaba prescripta ni siquiera a la luz del Código Civil.

En lo atinente a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Alega que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión.

Indica que bajo la legislación tributaria provincial, también responden por la multa aplicada sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de la infracción (art. 63 CF).

Aclara la improcedencia de las normas nacionales en materia tributaria por cuanto, esta última, conforma una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional. Concluye que se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena ni resulta represiva.

En torno a la alegada inconstitucionalidad del régimen de responsabilidad solidaria basada en el fallo "Raso" del 02/07/14, señala que la SCBA no conformó mayoría de votos para pronunciarse en el sentido indicado por el apelante.

Finalmente, solicita se confirme el acto en todos sus términos.

III.- <u>VOTO DE LA DRA. MARIANA RODRÍGUEZ</u>: Conforme ha quedado delimitada la cuestión traída a debate a esta Alzada, cabe dilucidar si la Disposición Delegada SEATYS Nº 6049/20, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, se ajusta a derecho.

En primer término, corresponde dar respuesta a la prescripción invocada. La objeción traída a conocimiento de este Cuerpo se circunscribe a la prescripción de las acciones y poderes del Fisco Provincial para determinar y exigir el pago de la deuda en los términos establecidos por el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, en cuanto -según se sostiene- se apartaría del régimen previsto por el entonces Código Civil en la materia. La parte apelante funda su impugnación en los arts. 31 y 75, inc. 12, de la Constitución Nacional y en la doctrina sentada por la Corte a partir del fallo "Filcrosa", al entender que la regulación local invade una materia propia del derecho de fondo, cuya legislación corresponde exclusivamente al Congreso de la Nación.

Frente a dicho planteo, estimo pertinente exponer brevemente el criterio que sostengo en la materia, el cual no difiere, en lo sustancial, del adoptado en anteriores pronunciamientos de este Cuerpo.

En este sentido, considero que las provincias, en tanto titulares de una potestad tributaria originaria no delegada al Gobierno Federal (arts. 121, 122, 123 y concordantes de la Constitución Nacional), están facultadas para regular los aspectos instrumentales necesarios para el ejercicio eficaz de sus atribuciones fiscales. Entre ellos cabe incluir naturalmente la determinación de los términos y modalidades vinculados al ejercicio de las acciones tendientes a la percepción de los tributos que recaudan. Como lo enseñara el ilustre tributarista José Osvaldo Casás, el poder tributario provincial es un poder inherente a la soberanía estadual, que

incluye tanto la creación de los tributos como todos los aspectos de su régimen sustantivo (cfr. Derechos y Garantías Constitucionales del Contribuyente, Ad-Hoc, Buenos Aires, 2002, p. 114). Por ello, comparto la postura que reconoce su mejor síntesis en los puntos que el Dr. Horacio Rosatti desarrollara en su voto en disidencia en "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados SA c/ Provincia de Misiones" (CSJN, sent. del 5/11/2019, Fallos 342:1903), y particularmente la afirmación según la cual -en esta materia- no puede limitarse el federalismo de la Constitución con el unitarismo del Código Civil (Fallos: 243:98), habida cuenta de la preeminencia que reviste la Carta Fundamental por sobre toda otra norma.

Ahora bien, no obstante lo expuesto, no desconozco que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido de manera reiterada e invariable, desde el célebre precedente "Filcrosa S.A." (Fallos 326:3899, sent. del 30/9/2003), que la prescripción no es un instituto propio del derecho público local sino un instituto general del derecho, y que las legislaturas locales no se encuentran habilitadas para dictar normas incompatibles con el régimen que el Congreso Nacional estableció en virtud de la habilitación conferida por el art. 75, inc. 12, de la Constitución Nacional. Esta doctrina fue reiterada en "Casa Casmma SRL" (Fallos 332:616), "Municipalidad de Resistencia c. Lubricom SRL" (Fallos 332:2108), "Bruno" (Fallos 332:2250) y ratificada en el ya citado "Volkswagen", donde el Máximo Tribunal precisó que dicha conclusión alcanza a todos los aspectos del instituto: la extensión de los plazos, el momento de su inicio y las causales de suspensión e interrupción.

La autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema, fundada en su condición de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia, determina que carezcan de fundamento las resoluciones de los tribunales inferiores que se aparten de lo decidido por aquélla sin aportar nuevos argumentos que justifiquen una modificación de la posición adoptada (doct. Fallos 307:1094; 311:1644; 312:2007; 316:221; 320:1660; 325:1227; 327:3087; 329:2614 y 4931; 330:704; 332:616 y 1503; 337:47).

Frente a ello, debo señalar que el acatamiento de la doctrina judicial referenciada se impone, pues, en aras de la certeza, la seguridad jurídica y la economía procesal, valores fundamentales que el propio instituto de la prescripción está llamado a resguardar.

Por lo tanto, conforme la facultad reconocida a este Tribunal en el art. 12 del Código Fiscal, resulta aplicable la jurisprudencia ut supra citada, y sostener en definitiva que resultan inaplicables las normas del Código Fiscal que se opongan a la normativa de fondo en lo pertinente.

En este marco, cabe señalar que el art. 157 del Código Fiscal establece -en sentido

análogo al art. 4027, inc. 3°, del Código Civil derogado- que prescriben por el transcurso de cinco años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales. Este plazo quinquenal es el que resulta aplicable al presente caso y no ha sido materia de controversia entre las partes.

La cuestión que sí merece detenido análisis es la determinación del momento a partir del cual comienza a correr ese plazo. El art. 159 del Código Fiscal establece el inicio del cómputo a partir del 1° de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones, excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzarán a correr desde el 1º de enero siguiente al año que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen. Sin embargo, conforme lo ha resuelto la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires (causa A. 71.388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL. Apremio", sent. del 16/5/2018), dicha norma local resulta inaplicable por oponerse a lo dispuesto por el art. 3956 del Código Civil (Ley N° 340), que establece que la prescripción de las acciones personales comienza a correr desde la fecha del título de la obligación.

Para determinar ese momento corresponde atender a la estructura propia del gravamen. El Impuesto sobre los Ingresos Brutos es un impuesto de período fiscal anual: así lo establece el art. 209 del Código Fiscal, en concordancia con el art. 9°, inc. b), apartado 1°, de la Ley de Coparticipación Federal N° 23.548 -a la que adhirió la Provincia mediante Ley N° 10.650-, que exige períodos fiscales anuales y base imponible calculada sobre los ingresos devengados en el período. El art. 210 del mismo cuerpo normativo dispone que juntamente con el pago del último anticipo del año debe presentarse una declaración jurada en la que se determinará el impuesto del período fiscal anual con el resumen de la totalidad de las operaciones.

De esta estructura se desprende que, si bien el hecho imponible se configura al cierre del período -a la medianoche del 31 de diciembre de cada año-, la obligación resultante sólo es exigible y la acción del Fisco sólo nace a partir del vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración jurada anual. Es recién entonces cuando el contribuyente está jurídicamente obligado a determinar e ingresar su deuda y cuando la Administración se encuentra en condiciones de ejercer sus facultades fiscalizadoras y determinativas. No puede exigirse al acreedor que accione antes de que su derecho sea exigible. Como lo ha señalado la Suprema Corte bonaerense con criterio que comparto, "no puede reprocharse al acreedor no haber accionado en una época en la que todavía no podía hacerlo" (causas "Vicens, Rafael René contra Provincia de Buenos Aires", sent. del 29/06/2011, y "Monsalvo,

Juan Carlos y otro contra Campetella, María del Carmen y otro", sent. del 18/03/2009). Este principio, recogido en el art. 3957 del Código Civil, fue también expresamente aplicado por la Corte Suprema de la Nación en "Short, Ernesto Felipe c/ Provincia de Córdoba" (Fallos 308:1873, sent. del 30/09/1986).

A ello se agrega que, una vez vencido el plazo para la presentación de la declaración jurada anual, los anticipos pierden su exigibilidad independiente y quedan absorbidos por la obligación anual resultante: antes de ese momento no existe una obligación definitiva que pueda ser objeto de las acciones del Fisco (cfr. CSJN, Fallos 329:2511; 285:177; 316:3019). Es por ello que los precedentes "Ullate" y "Bottoni" no resultan aplicables al sub examine, en tanto versan sobre tributos que no presentan extremos asimilables a los del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En consecuencia, el término quinquenal de prescripción comienza a correr con el vencimiento del plazo establecido para la presentación de la declaración jurada anual del gravamen. Para el período fiscal 2014, el Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el régimen del Convenio Multilateral tenía como fecha de vencimiento el 30 de junio de 2015 (conf. Res. Gral. C.A.C.M. N° 8/2013). De tal modo, el plazo quinquenal comenzó a correr el 1° de julio de 2015 y, de no mediar acto alguno susceptible de alterarlo, habría vencido a la medianoche del 30 de junio de 2020.

Corresponde entonces analizar si se configuró alguna causal apta para modificar su curso. En tal sentido, observo que el 28 de septiembre de 2016 la Autoridad de Aplicación notificó al contribuyente las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante (fs. 467/468 y 472), acto que -conforme lo ha reconocido la propia Corte Suprema- resulta idóneo para constituir en mora al deudor y suspender el curso de la prescripción (CSJN, "Banco de la Nación Argentina c/ GCBA –AGIP DGR— resol. 389/09 y otros", sent. del 21/06/2018, consid. 6°).

Toda vez que el acto suspensivo se produjo con posterioridad a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación -esto es, el 1° de agosto de 2015-, sus efectos se rigen por el art. 2541 de dicho cuerpo normativo, que establece un plazo de suspensión de seis (6) meses ante la interpelación fehaciente del deudor.

Ello así, por cuanto el art. 7° del Código Civil y Comercial dispone la aplicación inmediata de la ley nueva a las consecuencias de las relaciones y situaciones jurídicas existentes, mientras que el art. 2537 -referido a los plazos de prescripción en curso- regula la ley aplicable a su duración, mas no específicamente los efectos derivados de hechos suspensivos acaecidos durante la vigencia del nuevo ordenamiento.

En consecuencia, el plazo quinquenal, que había comenzado a correr el 1° de julio

de 2015 y habría vencido el 30 de junio de 2020 de no mediar suspensión, quedó extendido por ese lapso de seis meses. Su vencimiento definitivo operó, en consecuencia, a la medianoche del 30 de diciembre de 2020. La Disposición Delegada SEATYS Nº 6049/20 fue notificada al contribuyente los días 9 y 11 de diciembre de 2020 (fs. 557/559), cuando el plazo prescriptivo aún se encontraba vigente. Cabe rechazar, por tanto, el planteo de prescripción opuesto respecto del período fiscal 2014; lo que así declaro.

Con relación a los poderes y acciones de la Autoridad Fiscal para aplicar y hacer efectivas la multa por omisión de impuesto, la cuestión merece un tratamiento diferenciado. Las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio revisten naturaleza penal -según doctrina invariable de la Corte Suprema de Justicia de la Nación desde "Parafina del Plata S.A." (Fallos: 271:297)-, lo que determina que el régimen de prescripción aplicable sea el del Código Penal, con exclusión de las normas locales que le sean incompatibles.

Este criterio ha sido recientemente ratificado y precisado por el Máximo Tribunal en "Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar" (sent. del 7/3/2023), oportunidad en que la Corte -tras reafirmar la naturaleza penal de las infracciones tributarias- concluyó que resulta aplicable el plazo establecido en el art. 62, inc. 5°, del Código Penal, por ser ese cuerpo normativo el que tiene a su cargo legislar sobre la extinción de acciones y penas en materia sancionatoria.

Sin perjuicio de entender que esta parcela del derecho constituye un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación, y que la aplicación del plazo bienal resulta irrazonable cuando la infracción depende de una previa determinación que se rige por plazos sustancialmente más extensos, razones de economía procesal y la autoridad institucional de los precedentes de la Corte Suprema en su carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional (Fallos: 311:1644; 320:1660) imponen acatar la doctrina citada con el alcance allí determinado.

Bajo ese régimen, el plazo bienal previsto por el art. 62, inc. 5°, del Código Penal comienza a correr, conforme el art. 63 del mismo cuerpo, desde la medianoche del día en que se cometió la infracción -esto es, desde el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración jurada anual y el ingreso del gravamen-, por ser ese el momento en que se configura el incumplimiento reprochado. Examinadas las actuaciones, no se advierten causales de suspensión ni de interrupción que hayan alterado su curso, de modo que el plazo bienal se encontraba extinguido con anterioridad al dictado del acto sancionatorio.

Corresponde, por tanto, declarar operada la prescripción de las facultades de la

Autoridad de Aplicación para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión correspondiente al período involucrado; lo que así declaro.

En cuanto a la extensión de la responsabilidad solidaria, el recurrente sostiene que el régimen previsto en los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal resulta incompatible con la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, en tanto configura -a su entender- un sistema de responsabilidad objetiva ajeno al esquema de imputación subjetiva consagrado por la normativa nacional. Argumenta que dicha contradicción vulnera el orden de prelación normativa establecido por los artículos 31 y 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, lo que importa, en sustancia, un planteo de inconstitucionalidad del régimen provincial. En apoyo de esa postura invoca diversos precedentes jurisprudenciales.

Sin perjuicio de la doctrina legal actualmente vigente, considero que existen argumentos de relevancia para sostener la validez constitucional del régimen provincial. Así, a mi juicio, la responsabilidad establecida por el Código Fiscal constituye una herramienta legítima de tutela del crédito fiscal, dictada en ejercicio de las potestades tributarias que la Constitución Nacional reconoce a las provincias. En tal sentido, la regulación de los sujetos obligados al pago y de los mecanismos destinados a asegurar la efectiva percepción de los tributos locales integra el ámbito propio de la relación jurídico-tributaria provincial y no importa una alteración de los institutos del derecho común cuya legislación ha sido delegada al Congreso de la Nación. Desde esa perspectiva, la regulación contenida en la Ley N° 19.550 no necesariamente constituye un parámetro apto para condicionar el diseño de los mecanismos de garantía y percepción de los créditos tributarios provinciales. Por ello, la previsión de supuestos de responsabilidad solidaria respecto de quienes intervienen en la administración o representación de los contribuyentes no configura una invasión de competencias federales, sino una manifestación válida de las facultades locales orientadas a garantizar la eficacia recaudatoria y la satisfacción de los recursos públicos provinciales. El Código Fiscal se erige, entonces, como un sistema autónomo, cuya regulación en materia de responsabilidad solidaria responde a finalidades propias del derecho tributario (artículo 121 de la Constitución Nacional) y no requiere una correspondencia exacta con las categorías elaboradas por el régimen societario de fondo.

Sin embargo, cabe atender a la doctrina sentada por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en la causa "Toledo" (sentencia del 30/08/2021). En dicho fallo, la mayoría del Tribunal consideró que el régimen establece una atribución de responsabilidad fundada en la mera integración del órgano de administración, concluyendo que resulta incompatible con los artículos 59 y 274 de la Ley N° 19.550, en tanto impone consecuencias patrimoniales sin requerir un juicio

de reproche individual sobre la conducta del director o administrador.

No desconozco que, en el propio precedente, se emitieron votos que propiciaron la validez constitucional de dicho sistema, en línea con la postura desarrollada ut supra, que estimo jurídicamente más acertada. No obstante ello, dicha posición no logró reunir la mayoría necesaria para constituir la opinión del Tribunal.

En tales condiciones, siendo este Cuerpo un órgano jurisdiccional administrativo que, de conformidad con el artículo 12 del Código Fiscal, se encuentra habilitado para aplicar la jurisprudencia de la Suprema Corte provincial que haya declarado la inconstitucionalidad de normas tributarias, se impone ajustar el análisis a la doctrina legal emergente de "Toledo", en cuanto exige que la atribución de responsabilidad no puede operar de manera automática por la sola condición de director o administrador, sino que se han de contemplar las circunstancias particulares del caso y la actuación concretamente atribuida al responsable.

Entiendo que la doctrina del Alto Tribunal no conduce necesariamente a la revocación automática de toda extensión de responsabilidad solidaria. Su alcance consiste en exigir que la responsabilidad se sustente en circunstancias concretas que permitan formular un juicio de imputación individual respecto del sujeto alcanzado. En otras palabras, impone verificar si, a la luz de las constancias efectivamente incorporadas al expediente, existen elementos que permitan vincular la actuación del responsable con los incumplimientos tributarios atribuidos a la sociedad. El estándar fijado por la Suprema Corte no demanda una prueba extraordinaria ni elementos ajenos a las actuaciones, sino que basta con que el nexo entre la conducta del responsable y el incumplimiento tributario resulte razonablemente verificable a partir de ellas.

En el caso, dicho nexo surge de manera directa del Estado Contable suscripto por el señor Alejandro Daniel García, obrantes a fojas 88/94, correspondiente al ejercicio cerrado el 31/12/2014, como asimismo la presentación de las DDJJ del impuesto sobre los Ingresos Brutos (Formulario CM05) de fojas 54/55. Tales instrumentos acreditan su intervención personal en la gestión societaria durante el comprometido, así como su conocimiento de la situación patrimonial y fiscal de la empresa.

Ninguna de esas circunstancias fue controvertida por el apelante, quien tampoco alegó ni acreditó haberse encontrado en una situación que le hubiera impedido conocer o procurar el cumplimiento de las obligaciones tributarias involucradas, ni invocó causal exculpatoria concreta alguna.

En consecuencia, aun examinada la cuestión a la luz de la doctrina legal sentada en "Toledo", no se advierten razones para apartarse de la solución adoptada por la

Autoridad de Aplicación, lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Nancy Beatriz Dobbelsteen en su carácter de curadora del Sr. Daniel Alejandro García y como apoderada de la firma “Mercedes La Plata S.R.L.”, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 6049/20, dictada por la Jefa del Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 03 de diciembre de 2020. **2º)** Declarar la prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión contemplada en el artículo 7° del acto apelado. **3º)** Confirmar en lo demás la Disposición en crisis en cuanto ha sido materia de agravio.

VOTO DEL DR. GABRIEL FABIAN DE PASCALE: Llamado a votar en segundo término y habida cuenta que voy a coincidir solo parcialmente con la propuesta de la colega preopinante, el mismo será dividido en las tres cuestiones fundamentales del tema a decidir.

A.- En cuanto al planteo de prescripción de las acciones fiscales para determinar y exigir el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, anticipo mi desacuerdo con la decisión adoptada por la Vocal preopinante, en tanto considero que la defensa debe acogerse favorablemente, según explicaré a continuación.

A.1. MARCO NORMATIVO: EL RÉGIMEN DE PRESCRIPCIÓN APLICABLE

El Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (T.O. 2011 y modif.) en su art. 157 establece un plazo de prescripción de cinco (5) años para las acciones del Fisco tendientes a determinar y exigir el pago de los tributos, con fijación del dies a quo y causales de interrupción y suspensión propias, reguladas en los arts. 159 a 161 de dicho cuerpo legal.

Sin embargo, esta regulación local no resulta aplicable, por resultar contraria a la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación según la cual la prescripción no es un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho, cuya regulación -en cuanto a sus plazos, al momento de inicio de su cómputo y a sus causales de interrupción y suspensión- compete de manera uniforme para toda la República al Congreso de la Nación, en virtud de la delegación efectuada por las provincias al sancionar los códigos de fondo (arts. 31 y 75, inc. 12°, Constitución Nacional).

Dicha doctrina fue sentada por la Corte Suprema en la causa "Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de crédito por la Municipalidad de Avellaneda" (Fallos: 326:3899, sent. del 30/9/2003), oportunidad en la que el Tribunal descalificó normas locales que establecían plazos y causales de interrupción de la prescripción

tributaria diversos a los del derecho común, por invadir la competencia delegada al Congreso Nacional, y fue reiterada en los autos "Municipalidad de la Matanza c/ Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía" (Fallos: 332:616, sent. del 26/3/2009). Luego mantuvo invariablemente ese criterio, sin fisuras, en varias causas posteriores (v.gr. "Municipalidad de Resistencia c/ Lubricom S.R.L." (Fallos: 332:2108); "Bruno" (Fallos: 332:2250); "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Incidente de verificación de créditos en Corralón Sánchez Elía S.R.L." (F.358.XLV, sent. del 28/9/2010); "Fisco de la Provincia c/ Ullate, Alicia Inés" (F.391.XLVI) y "Provincia del Chaco c/ Rivero, Rodolfo" (P.154.XLV), ambas sents. del 1/11/2011; "Dirección General de Rentas c/ Pickelados Mendoza S.A. s/ apremio" (D.711.XLVIII, sent. del 5/8/2014); "Municipalidad de San Pedro c/ Monte Yaboti S.A. s/ ejecución fiscal" (M.235.XLIX.RHE, sent. del 27/11/2014); y "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/ Herrmann, Alejandro Enrique s/ apremio" (M.804.XLVIII, sent. del 11/2/2014).

A.1.a Dicho criterio fue expresamente mantenido por la Corte Suprema con posterioridad a la entrada en vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley 26.994, vigente desde el 1/8/2015), cuyo art. 2532 habilitó a las legislaciones locales a regular el plazo de la prescripción liberatoria de los tributos. En efecto, en la causa "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Provincia de Misiones - Dirección General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa" (Fallos: 342:1903, sent. del 5/11/2019), la Corte reafirmó su inveterada jurisprudencia, afirmando que - al menos durante la vigencia del viejo Código Civil - la prescripción de las obligaciones tributarias locales, tanto en lo relativo a sus plazos como al momento de su inicio y a sus causales de interrupción o suspensión, se rige por lo estatuido por el Congreso de la Nación de manera uniforme para toda la República, doctrina que fue nuevamente aplicada en la causa "GCBA c/ Wal-Mart Argentina S.R.L. s/ ejecución fiscal" (sent. del 8/4/2021).

Para así decidir, advirtió que -en el caso- se estaba en presencia de una situación jurídica y de actos o hechos que son su consecuencia, cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la legislación anterior, por lo que la noción de consumo jurídico (cfr. doctr. Fallos: 232:490; 306:1799; 314:481; 321:1757; "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires", Fallos: 338:1455, cons. 5°) conducía a concluir que el caso debía regirse por la antigua ley -Código Civil ley 340- y por la interpretación que de ella había realizado ese Tribunal.

Dicha jurisprudencia de la Corte Suprema resulta consistente con la invariable doctrina legal de nuestra Suprema Corte de Justicia provincial, sostenida a partir de la causa C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Incidente de revisión en autos 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Limitada.

Concurso preventivo” (sent. del 30/5/2007; v. también C. 82.282; C. 84.445; C. 84.976 y C. 87.124), que nuestro superior Tribunal provincial ha reafirmado en la causa A. 71.388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos S.R.L. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (sent. del 16/5/2018), y en tantas otras (cfr. causas A. 71.770, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Sauro", sent. de 22-VIII-2018; A. 73.098, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Cejas", sent. de 20-III-2019; A. 74.284, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ De Fabio", sent. de 8-V-2019; e.o.).

En el precedente “Recuperación de Créditos S.R.L.”, el Tribunal provincial examinó específicamente la incidencia de las nuevas disposiciones de la unificación civil y comercial sobre la cuestión, concluyendo -por mayoría, con los votos de los Dres. Negri y Pettigiani, de Lázzari y Genoud, y con las disidencias del Dr. Soria y la Dra. Kogan –que vienen sosteniendo la aplicación de la legislación local sobre la de fondo- que la Provincia carece de facultades para regular el inicio del cómputo de la prescripción apartándose de la normativa sancionada por el Congreso Nacional, y que el nuevo Código Civil y Comercial no altera esa conclusión, por dos razones: primero, porque sus disposiciones no proyectan efectos sobre los períodos fiscales anteriores a su entrada en vigencia y, segundo, porque su texto solo habilita a las jurisdicciones locales a reglamentar el plazo de la prescripción y no sus restantes elementos -inicio del cómputo, causales de interrupción y suspensión- (Dres. de Lázzari y Genoud).

En lo que aquí interesa, dicha doctrina fue puntualmente aplicada a nuestra Provincia de Buenos Aires en la causa "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Wunder, Eduardo Alberto s/ apremio provincial" (sent. del 26/11/2020), donde la Corte Suprema, remitió al mencionado precedente “"Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados S.A. c/ Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad”.

En consecuencia, y sin perjuicio que el plazo quinquenal previsto por el art. 157 del Código Fiscal coincide, en el caso, con el que resultaría de aplicar el art. 2560 del Código Civil y Comercial de la Nación, (o, en su caso, el art. 4027, inc. 3°, del Código Civil derogado, ratione temporis), corresponde entonces, estar al régimen estatuido en la legislación de fondo.

A.1.b Sobre el alcance de lo dispuesto en el CCyCN (según ley 26.994), la SCBA en la causa C. 126.116, "Municipalidad de Morón contra Grupo Concesionario del Oeste. Apremio" del 3 de marzo del presente año, entendió por mayoría que –en muy apretada síntesis ya que el mismo ratione temporis no aplica a la presente disputa- el alcance del art. 2560 del CCyCN incluye no solo la facultad de los estados locales de fijar el plazo de prescripción de los tributos, sino también la de

todos sus aspectos complementarios, tales como la fijación del dies a quo, la interrupción, la suspensión y la dispensa de la prescripción, a los que debe estarse también a lo instituido por el Código Fiscal local. Se arriba a esa conclusión sobre el consecuente criterio del Dr. Soria, a la que adhirieron –como venía sucediendo– la Dra. Kogan y el Dr. Carral, y la adhesión del Dr. Violini, quien afirmó: "*En anteriores ocasiones he prestado mi adhesión al voto del doctor Torres en las causas en las que se planteaba -en función de la fecha en la que debían abonarse los pagos debidos- la dicotomía entre la aplicación de la ley local o del anterior Código Civil. Sin embargo, dado que en el presente expediente no se discute que la deuda reclamada data del año 2016, por lo que se generó durante la vigencia del Código Civil y Comercial de la Nación (según ley 26.994), en función de lo legislado en su art. 2532, entiendo que resultan acertados los fundamentos plasmados en el voto del doctor Soria, al que adhiero*".

A.1.c La sanción de la ley 27.799 denominada de Inocencia Fiscal, vigente desde enero de este año 2026, al modificar el art. 2560 del CCyCN, dispuso que: "…*En materia de tributos establecidos por las provincias, la Ciudad Autónoma de Buenos Aires y/o los municipios, el término de la prescripción se regirá por lo dispuesto en la ley 11.683, texto ordenado en 1998 y sus modificaciones, o en la norma que en el futuro la sustituya"*. De modo tal que, siguiendo la noción de consumo jurídico ya referida en el precedente de la CSJN en "Volkswagen", esta modificación aplicaría a las situaciones jurídicas y de actos o hechos que son su consecuencia y que fueran cumplidos por el Fisco y por el particular en su totalidad durante la vigencia de la reforma referida.

Sobre esa base corresponde, entonces, examinar el momento en que se tornó exigible la obligación reclamada en autos, el que será abordada seguidamente.

A.2. LA CUESTIÓN A DECIDIR: EL DIES A QUO DEL PLAZO DE PRESCRIPCIÓN

La temática sometida a conocimiento de este Tribunal consiste en determinar el dies a quo del plazo de prescripción de la acción fiscal ejercida por ARBA mediante la Disposición Delegada SEATYS N° 6049, en tanto de dicha determinación depende la suerte del planteo de prescripción articulado por la apelante.

A estos efectos, la cuestión no debe formularse en abstracto -esto es, dilucidar si el Impuesto sobre los Ingresos Brutos es, en general, un tributo anual o mensual-, sino que corresponde identificar la naturaleza sustancial de la obligación concretamente reclamada en la Disposición apelada.

Para determinar el inicio del plazo liberatorio de las obligaciones cuestionadas, debe estarse a lo normado por el art. 3.956 del Código Civil -entonces vigente-, en cuanto

establece que la prescripción "comienza a correr desde la fecha del título de la obligación". Sin embargo, nuestra Suprema Corte ha descartado su interpretación estricta o literal, advirtiendo que el principio general en la materia es que el término de la prescripción comienza desde que el crédito existe y puede ser exigido, así como también que no corre contra los derechos o las acciones que no han tenido nacimiento -actioni non natae non praescribitur- (conf. causas Ac. 78.553, "Galdi", sent. del 12/2/2003; Ac. 87.447, "Chakers", sent. del 20/4/2005; y A. 73.468, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Unión Com S.R.L.", sent. del 19/9/2018, entre otras).

En tal sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires no ha fijado un criterio unívoco sobre el punto -aunque haya reunido mayorías en un sentido determinado-, pudiendo identificarse al menos dos líneas jurisprudenciales relevantes.

Por un lado, la posición que ha logrado reunir mayorías sostiene que, cuando el Fisco reclama anticipos mensuales individualizados con intereses desde la mora propia de cada uno, el dies a quo se ubica en el vencimiento de cada anticipo (causas A. 72.756, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Merco Trans S.A. s/ Apremio provincial", voto del Dr. de Lázzari; A. 73.474, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Necotrans S.A. y otros s/ Apremio"; A. 73.331, "Sauma Automotores", voto del Dr. Torres; y A. 76.103, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Pluma Blanca S.R.L. s/ Apremio Provincial"). En efecto, nuestro más Alto Tribunal tiene dicho que, bajo el principio general según el cual la prescripción comienza a correr desde que el crédito existe y puede ser exigido, cuando el Fisco reclama determinados anticipos con intereses desde su mora particular, el dies a quo es el vencimiento de la obligación reclamada (causa A. 72.756, "Merco Trans", voto del Dr. de Lázzari). Idéntico criterio fue reiterado en la causa A. 73.474, "Necotrans", en la que se sostuvo que, si el Fisco reclama anticipos mensuales y sus intereses, la acción nace al cabo de cada mes y el plazo corre desde el primer día hábil posterior al vencimiento de cada anticipo reclamado. En este sentido, es el propio Fisco quien diferencia si reclama los anticipos a los que el contribuyente está obligado mensualmente o si, por el contrario, cumplido el año fiscal, exige directamente el pago del impuesto sobre los ingresos brutos: estos dos escenarios, en tanto responden a situaciones disímiles, tienen diferentes dies a quo en su plazo de prescripción.

Que dicho criterio fue reafirmado por mayoría en la causa A. 73.331, "Sauma Automotores", en la que el Dr. Torres sostuvo expresamente que, cuando el Fisco reclama específicamente la obligación no saldada de determinados anticipos, el dies a quo es la fecha de vencimiento de la obligación particular reclamada, ubicando el

inicio del plazo en el primer día hábil posterior al vencimiento de cada anticipo mensual, criterio al que adhirieron los Dres. Mancini, Borinsky y la Dra. Budiño. La misma solución fue reiterada en la causa A. 76.103, "Pluma Blanca S.R.L.", en la que se precisó que, al tratarse de un título emitido por anticipos o posiciones mensuales con intereses desde los vencimientos respectivos, el cómputo se inicia desde el primer día hábil posterior al vencimiento de cada posición mensual reclamada.

Por otro lado, la línea que sostiene que, cuando el crédito reclamado responde a la verificación del período fiscal anual completo, el dies a quo debe ubicarse en el vencimiento de la declaración jurada anual, por ser recién en ese momento que la obligación se torna exigible, encuentra sustento en el voto del Dr. Pettigiani en las causas A. 72.756, "Merco Trans", y a. 71.990, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Barragán y Cía. S.A.C.I.F.I.A.N. y otros", en las que se sostuvo que los anticipos, si bien pueden tener cumplimiento independiente, constituyen pagos a cuenta de un tributo cuya exigibilidad como tal recién nace al cierre del ejercicio y al vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada anual, de modo que la acción para perseguir el pago del tributo del período no podría comenzar a prescribir antes de ese momento. En similar sentido se pronunció el Dr. Soria en la causa A. 73.331, "Sauma Automotores", en la que señaló que el hecho de que una deuda aparezca desglosada por meses no permite concluir, sin más, que se trate de anticipos autónomos, cuando el crédito perseguido responde a la verificación del período anual completo; en ese supuesto, el dies a quo debe ser el vencimiento del plazo fijado para la presentación de la declaración jurada anual, por ser ese el momento en que la obligación se torna exigible.

A.3. LA OBLIGACIÓN RECLAMADA EN AUTOS CONSTITUYE, EN SUSTANCIA, UN CONJUNTO DE ANTICIPOS MENSUALES AUTÓNOMOS

Examinadas las constancias de la Disposición Delegada SEATYS N° 6049 (fs. 539/556), se advierte que la determinación practicada por ARBA no recae sobre el impuesto anual correspondiente al período fiscal 2014 considerado en su integridad, ni sobre un saldo derivado de la reliquidación global de dicho período, sino sobre diferencias puntuales adeudadas por el contribuyente correspondientes a nueve períodos mensuales individualizados -meses de marzo a septiembre, noviembre y diciembre, período fiscal 2014-, exigidas con más los accesorios previstos en el art. 96 del Código Fiscal calculados a la fecha de su efectivo pago.

El Fisco ha procedido a determinar las obligaciones fiscales discutidas en base a los ingresos brutos devengados durante los meses que él mismo identifica por el ejercicio de la actividad gravada.

La declaración jurada anual operó, en el caso, como un mero instrumento más de detección o control de las inconsistencias existentes en los anticipos, pero el objeto concreto de la determinación -y, por ende, de la acción fiscal cuya prescripción se examina- continúa siendo la falta de ingreso o diferencias de períodos mensuales determinados, con individualización de cada posición y los intereses que estos devengan desde su mora, como consta a fs. 471 donde se expone la deuda con el cálculo de intereses desde el vencimiento de cada uno de los períodos.

Así lo ha determinado nuestra SCJBA "*(…) Tal como surge de la resolución determinativa de oficio (…) el Fisco ha reclamado lo que él mismo denomina "períodos" identificando meses de enero a diciembre para los años que llegan cuestionados aquí: 1996, 1997, 1998 y los meses de enero a julio de 1999 (…) La determinación del impuesto sobre los ingresos brutos que ha efectuado el Fisco lo ha sido por meses sucesivos desde el año 1996 hasta el mes de julio de 1999. Este último año y su reclamo de siete meses corrobora la parcialización de las obligaciones en tantos meses como tenga un año calendario (…) Si de acuerdo con la doctrina ya citada, para determinar el comienzo del plazo prescriptivo resulta aplicable el Código Civil, entonces el término correspondiente debe iniciarse desde el vencimiento de la obligación, conforme lo dispuesto por el art. 3.956 de dicho cuerpo legal -vigente a la época de los hechos debatidos- y ello hace que, en el caso concreto, el dies a quo comience desde el primer día hábil posterior al vencimiento de cada anticipo mensual reclamado"* (Acápite II del voto del Dr. Torres, al que adhirieron los Dres. Mancini, Borinsky y la Dra. Budiño en "Sauma Automotores", ya citado).

No obsta a esta conclusión la naturaleza anual que, en términos generales, reviste el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pues dicha naturaleza no impide que los anticipos, cuando son reclamados como obligaciones individualizadas y con intereses propios, conserven una exigibilidad autónoma respecto del período fiscal en su conjunto. Sostener lo contrario supondría desconocer que el Fisco, en el caso, optó por estructurar su reclamo sobre la base de anticipos mensuales concretos, y no sobre la base del impuesto anual determinado o reajustado en su integridad.

A.4. CÓMPUTO DEL PLAZO EN EL CASO CONCRETO

Conforme lo expuesto, el dies a quo del plazo de prescripción debe ubicarse, respecto de cada uno de los anticipos reclamados, en el primer día hábil posterior al vencimiento de la obligación de ingresar el anticipo correspondiente.

En tal contexto, cabe señalar que, respecto del último anticipo reclamado, esto es el correspondiente a diciembre de 2014, el vencimiento operó el 19 de enero de 2015 (conf. calendario de vencimientos establecido por la Resolución General Nº 8/13 de

la Comisión Arbitral). En consecuencia, el plazo de prescripción quinquenal establecido en el art. 4027 inc. 3° del Código Civil, comenzó a correr el 20 de enero de 2015 y, al no verificarse durante su transcurso causales de interrupción o suspensión se ha cumplido el 20 de enero de 2020.

Sentado ello, a la fecha de notificación de la Disposición Delegada SEATYS Nº 6049, esto es, el 9 y 11 de diciembre de 2020 (fs. 557/559) - acto que, en los términos del art. 2541 del Código Civil y Comercial, vigente desde el 1 de agosto de 2015 según arts. 7 y 2537 de la Ley N° 26.994, resultaría idóneo para suspender el curso de la prescripción -, la acción del Fisco provincial para reclamar el ingreso del anticipo correspondiente al mes de diciembre de 2014 ya se encontraba extinguida por el transcurso del plazo de prescripción aplicable, conclusión que se extiende al resto de los anticipos comprendidos en la pretensión fiscal, cuyos vencimientos son anteriores al correspondiente a diciembre de 2014. Lo que así voto.

Ahora bien, sin perjuicio de lo expuesto, en forma subsidiaria habré de expedirme sobre las restantes cuestiones sometidas a tratamiento.

B.- En cuanto a la prescripción de la multa, adhiero al criterio resolutivo de la colega preopinante, Dra. Mariana Rodríguez, incorporando algunas aclaraciones que se desarrollan a continuación, habida cuenta de que la prescripción allí decretada no fue opuesta por la parte recurrente ni constituyó motivo de agravio, circunstancia que puede explicarse -aunque no justificarse- en que la doctrina legal de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que sustenta esa declaración -"Alpha Shipping S.A." (Fallos: 346:103, sent. del 7/3/2023)- es posterior a la expresión de agravios de autos.

B.1. DOS ESCENARIOS DISTINTOS: LA PRESCRIPCIÓN DEL IMPUESTO Y LA PRESCRIPCIÓN DE LA MULTA

El precedente "Alpha Shipping" ratificó un principio que la Corte viene sosteniendo desde antaño en cuanto a la naturaleza penal de las multas tributarias, en tanto ellas revisten un carácter sancionador y no recaudador, es decir, están destinadas a castigar una determinada conducta u omisión tributaria. Esa naturaleza penal de las sanciones aplicadas por el a quo conlleva todo un régimen de garantías constitucionales y convencionales derivadas de la propia Constitución Nacional y de los tratados de derechos humanos con esa jerarquía, con su correspondiente interpretación judicial y doctrinaria.

De ese modo aparecen dos escenarios distintos en materia tributaria. Uno, cuando se trata la prescripción del propio impuesto: en tal caso, en atención a su naturaleza civil, no podría declararse de oficio la prescripción sin afectar el principio de

congruencia, pues hacerlo pondría en desequilibrio a las partes y comprometería las reglas del debido proceso y de la defensa en juicio. El otro, cuando se trata de la prescripción de las multas, en el que se ponen en juego principios distintos, propios del derecho penal, que fijan claros límites al poder punitivo del Estado.

Sentada esta distinción elemental, corresponde entonces analizar si, sobre esa base jurídica, resulta posible declarar de oficio y en forma retroactiva la prescripción de las multas tributarias.

B.2. LA NATURALEZA PENAL DE LA MULTA TRIBUTARIA

Corresponde recordar, en primer término, que constituye doctrina consolidada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación que las multas fiscales poseen naturaleza represiva y no resarcitoria (Fallos: 195:56; 205:173; 271:338; 303:1548 "Usandizaga, Perrone y Juliarena S.R.L."; entre muchos otros), por lo que resultan aplicables a su respecto los principios generales del derecho penal, en tanto no exista disposición expresa en contrario en la ley especial (art. 4°, Código Penal).

Que en tal sentido, ya en el precedente "Parafina del Plata S.A." (Fallos: 271:297, sent. del 2/9/1968) la Corte Suprema sostuvo que la sola comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el infractor no basta para tener por configurada la infracción tributaria, en tanto las normas punitivas consagran el principio de personalidad de la pena, según el cual solo puede ser reprimido quien resulte culpable. Dicho precedente inauguró la denominada "tesis penalista" de las infracciones tributarias, reiterada luego en "Usandizaga, Perrone y Juliarena" (Fallos: 303:1548) y "Buombicci" (Fallos: 316:1190), entre otros, línea jurisprudencial sobre la cual se asienta, décadas más tarde, la doctrina de "Alpha Shipping".

Precisamente, en "Alpha Shipping S.A." (Fallos: 346:103, sent. del 7/3/2023) la Corte Suprema reafirmó expresamente que la sanción de multa prevista para incumplimientos tributarios provinciales reviste carácter penal, señalando que la existencia de un interés fiscal en su percepción no altera su naturaleza principalmente punitiva. Sobre esa base, sostuvo que corresponde aplicar el plazo de prescripción de dos (2) años establecido en el art. 65, inc. 4°, del Código Penal, por tratarse la prescripción de un instituto general del derecho -y no propio del derecho público local- cuya regulación compete al Congreso de la Nación en virtud del art. 75, inc. 12°, de la Constitución Nacional (arts. 31 y 75, inc. 12°, CN).

Dicha doctrina fue precedida por el criterio sentado en "Filcrosa S.A. s/ quiebra s/ incidente de verificación de la Municipalidad de Avellaneda" (Fallos: 326:3899), oportunidad en la que la Corte descalificó normas locales que establecían plazos de prescripción diversos a los del derecho común, por invadir la competencia delegada

al Congreso Nacional.

B.3. LA PRESCRIPCIÓN EN MATERIA SANCIONATORIA CONSTITUYE UNA CUESTIÓN DE ORDEN PÚBLICO QUE CORRESPONDE DECLARAR DE OFICIO, NO OBSTANTE NO HABER SIDO INVOCADA POR LA APELANTE

Tal como se adelantó, la circunstancia de que la contribuyente no haya planteado en su recurso la prescripción de la acción sancionatoria no releva a este Tribunal de la obligación de examinarla y, en su caso, declararla, de acuerdo con las consideraciones que siguen.

A diferencia de la prescripción liberatoria de naturaleza civil -que conforme el art. 2552 del Código Civil y Comercial de la Nación debe ser opuesta por la parte interesada, no pudiendo ser declarada de oficio por el juez-, la prescripción de la acción penal constituye un instituto de orden público, vinculado a garantías constitucionales del imputado (art. 18, Constitución Nacional; art. 8.1, Convención Americana sobre Derechos Humanos; art. 14.3.c, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), que opera de pleno derecho al cumplirse el plazo legal, con total independencia de que sea o no invocada por las partes.

En tal sentido, la Corte Suprema de Justicia de la Nación tiene dicho reiteradamente que la prescripción de la acción penal debe ser declarada de oficio en cualquier estado y grado del proceso (Fallos: 275:241 "Colman"; 311:2205; 322:300 "González Castillo"; 327:2716; entre otros), por tratarse de una causal objetiva de extinción de la potestad punitiva del Estado que no requiere petición de parte para ser reconocida.

Dicho criterio resulta plenamente coherente con la calificación de la multa tributaria como sanción de naturaleza penal efectuada por la propia Corte Suprema en "Alpha Shipping": resultaría contradictorio sostener que tal calificación rige únicamente para acortar el plazo aplicable a dos años, pero no para las restantes consecuencias que el ordenamiento penal asigna a ese instituto, entre ellas su declaración de oficio.

En igual sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha sostenido en la causa P. 96.532, "P., F. J. Recurso de queja. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (sent. del 23/4/2008), que la prescripción de naturaleza penal puede y debe ser declarada de oficio, en cualquier instancia del proceso y por cualquier tribunal, por tratarse de una cuestión de orden público que opera de pleno derecho por el solo transcurso del tiempo, precisando además que el principio de retroactividad de la ley penal más benigna rige también respecto de los mecanismos de extinción de la acción, por encontrarse comprendidos en el concepto de "ley penal" del art. 2° del Código Penal.

Dicho criterio no es novedoso en la jurisprudencia de nuestro más Alto Tribunal provincial: ya en la causa P. 89.920 (voto de la Dra. Kogan, sent. del 3/5/2006) se sostuvo que la regla del art. 2° del Código Penal -aplicación de la ley penal más benigna, directa derivación del principio de legalidad consagrado en el art. 18 de la Constitución Nacional- opera de pleno derecho, y que su infracción debe ser subsanada aún de oficio, sin que la vía recursiva por la que se hubiera traído la cuestión a conocimiento del Tribunal constituyera óbice para su tratamiento.

Si ni siquiera la naturaleza extraordinaria y restrictiva de la vía por la que se llegó a conocimiento de la Suprema Corte en aquel precedente obstó a la declaración de oficio, con mayor razón no podría constituir un obstáculo la circunstancia que, en el sub lite, la cuestión se resuelva en el marco de un recurso de apelación ordinario ante este Tribunal Fiscal.

B.4. APLICACIÓN DE LA DOCTRINA "ALPHA SHIPPING" A UNA INFRACCIÓN COMETIDA ANTES DE SU DICTADO

Entiendo que dicha circunstancia en nada obsta a la solución propiciada. En primer lugar, porque "Alpha Shipping" no introdujo un régimen nuevo, sino que declaró el alcance que, por imperio de los arts. 31 y 75, inc. 12°, de la Constitución Nacional, correspondía asignar desde siempre al reparto de competencias entre la Nación y las provincias en materia de prescripción, de modo que el plazo bianual regía la situación de la contribuyente desde el origen mismo de la potestad sancionatoria local, con independencia de la fecha en que ese alcance fue judicialmente reconocido.

En segundo lugar, y aun cuando -a todo evento y por vía de hipótesis- se entendiera que la doctrina de "Alpha Shipping" importó una variación del criterio judicial vigente al tiempo del hecho, ello tampoco obstaría a su aplicación al caso, por resultar dicho plazo de dos años manifiestamente más favorable para la contribuyente que el plazo quinquenal previsto en el Código Fiscal local, y ser por tanto de aplicación retroactiva.

En efecto, constituye principio cardinal del derecho penal -plenamente aplicable a la materia sancionatoria tributaria en virtud de la doctrina de "Parafina del Plata" y "Alpha Shipping"- que la ley penal más benigna debe aplicarse retroactivamente, incluso respecto de hechos anteriores a su vigencia y de procesos en trámite (art. 2°, Código Penal; art. 9°, Convención Americana sobre Derechos Humanos; art. 15.1, Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos), principio que la Corte Suprema ha hecho extensivo también a los cambios de interpretación jurisprudencial más favorables al encausado (Fallos: 329:1053 "Cristalux S.A."; Fallos: 330:4544 "Palero, Jorge Carlos").

Dicho principio comprende, por expresa previsión del art. 2° del Código Penal, no solo las normas que tipifican la conducta o gradúan la pena, sino también las que rigen los plazos y modos de extinción de la acción -entre ellos, la prescripción-, extremo ya reconocido por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires en la causa P. 96.532 antes citada.

Cabe destacar que nuestra Suprema Corte provincial había anticipado un criterio análogo mucho antes de "Alpha Shipping": ya en 1987, en la causa B. 48.493 (voto del Dr. Negri, sent. del 3/11/1987), se sostuvo que, aun cuando se considerara que las multas tributarias son ajenas a la ley penal general, nada impide aplicarles la regla del art. 2°, primer párrafo, del Código Penal, en tanto ordena observar la norma más benigna aun cuando esta solo hubiera tenido vigencia en un período intermedio entre la comisión del ilícito y la sentencia, en atención a la naturaleza esencialmente represiva que dichas sanciones revisten.

Más recientemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación reafirmó el carácter amplio y sin excepciones de este principio en materia penal tributaria, al ratificar en "Vidal, Matías Fernando Cristóbal y otros s/ infracción ley 24.769" (CPE 601/2016/CS1, sent. del 28/10/2021) los criterios fijados en "Cristalux" y "Palero", descartando que consideraciones vinculadas a la actualización de los parámetros normativos o a la voluntad del legislador puedan restringir el alcance de la garantía.

En consecuencia, cualquiera sea la naturaleza -declarativa o modificativa- que se asigne a la doctrina sentada en "Alpha Shipping", corresponde en el caso aplicar el plazo bianual de prescripción, por resultar la solución más favorable a la contribuyente, sin que a ello obste que el hecho imputado sea anterior al dictado de dicho precedente.

B.5. Por ello, y por los fundamentos expuestos en el voto precedente que resultan suficientes para arribar a la solución propuesta, adhiero al voto de la colega instructora, en tanto declara la prescripción de la multa por omisión de impuesto, por cuanto a la fecha de dictado de la resolución apelada la acción sancionatoria ejercida por el Fisco provincial ya se encontraba extinguida por el transcurso del plazo de prescripción que corresponde aplicar al caso; de acuerdo al art. 62 inc. 5 del Código Penal. En cuanto al dies a quo de su cómputo voy a dejar sentado –aunque en el caso no modifique la solución- mi diferencia de la propuesta de la colega preopinante, en tanto -a mi criterio- dicho plazo comenzó a correr desde la medianoche del día en el que se produjo la omisión típica, de acuerdo al art 63 del Código Penal, esto es al momento del vencimiento de cada período mensual donde quedó configurada la infracción.

C.- Respecto de la responsabilidad solidaria atribuida al Sr. Daniel Alejandro García

por el artículo 8° de la Disposición Delegada SEATYS N° 6049, voy a diferir de la solución que la vocal preopinante trae al acuerdo.

Que, con el mayor respeto por la solución propuesta, entiendo que el desacuerdo no se limita a la suficiencia de la prueba reunida para tener por acreditado un nexo subjetivo entre el Sr. García y los incumplimientos de la sociedad, sino que es previo y de mayor entidad: el propio sustento legal invocado por la Autoridad de Aplicación para extender la responsabilidad -los arts. 21, inc. 2°, 24 y 63 del Código Fiscal, expresamente citados en el artículo 8° de la Disposición apelada- han sido declarados inconstitucionales e inaplicables, en su integridad, por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, por lo que ningún elemento de prueba adicional, por concluyente que fuera, puede suplir la ausencia de una norma válida en la que fundar la imputación.

C.1. LA DOCTRINA DE LA SUPREMA CORTE PROVINCIAL: DE "RASO" A "TOLEDO", "INSAURRALDE" Y "CASÓN"

Que ya en el antecedente "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso, Francisco, Sucesión y otros s/ Apremio" (causa C. 110.369, sent. del 2/7/2014), la Suprema Corte confirmó -si bien por mayoría y por razones formales- una sentencia de Cámara que había declarado la inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal. En dicha oportunidad, el Dr. Negri se pronunció expresamente en favor de la declaración de inconstitucionalidad de esa norma, sosteniendo que la regulación de la materia compete al Congreso Nacional en virtud del art. 75, inc. 12°, de la Constitución Nacional, sin que las provincias puedan sancionar disposiciones contrarias a la legislación de fondo, y cuestionando que el régimen fiscal local no reconociera la naturaleza y el carácter subjetivo que reviste la responsabilidad de administradores y representantes societarios conforme la Ley de Sociedades N° 19.550.

Ese criterio, se consolidó como doctrina legal de nuestro más Alto Tribunal a partir del fallo "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión" (causa C. 121.754, sent. del 30/8/2021), en el que, por mayoría -votos de los Dres. Soria, Pettigiani, Kogan y Torres, con la disidencia del Dr. Genoud-, la Corte declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal, en cuanto consagran una responsabilidad que se configura por el solo hecho de integrar el órgano de administración de la sociedad, con prescindencia de la actuación concreta del director y de las decisiones por él adoptadas, en contradicción con el factor de atribución subjetivo consagrado por los arts. 59 y 274 de la Ley N° 19.550. Idéntica solución fue adoptada el mismo mes en las causas A. 71.078, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/

Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (sent. del 31/8/2021), y A. 72.776, "Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (sent. del 31/8/2021).

Sintéticamente, nuestro más alto Tribunal para así decidir se basó en dos razonamientos: a) el primero refiere a la violación de la supremacía constitucional al haberse legislado localmente en forma discrepante sobre materias que competen al Congreso Nacional, violando así el art. 75 inc 12 de la C.N. que pone en cabeza de ese órgano legislativo la facultad de dictar los códigos de fondo. y b) la violación al principio de razonabilidad (art 28 C.N.) donde en la comparación de ambas regulaciones, en las que en el ámbito local se presume el factor de atribución de responsabilidad, quedando a cargo del declarado responsable solidario eximirse acreditando la única causal prevista legalmente, por el contrario, en el régimen nacional es el fisco quien tiene que acreditar dichos extremos para poder atribuir esa responsabilidad solidaria, aparece entonces de forma manifiesta la excesiva rigidez del ordenamiento local, en tanto invierte la carga de la prueba y limita en extremo el derecho de defensa.

Por lo demás, cabe destacar que la ausencia de carácter subsidiario del régimen del Código Fiscal no es una objeción que se deba construir por analogía con la legislación de fondo, sino que constituye, en rigor, uno de los fundamentos autónomos sobre los que se asienta la propia doctrina legal sentada en "Toledo".

Que dicha doctrina legal se encuentra hoy consolidada: en el acuerdo del 4/7/2023, la Corte Suprema de Justicia de la Nación desestimó los recursos de queja interpuestos por el Fisco provincial en las tres causas referidas (CSJ 1011/2022/RH1 "Toledo"; CSJ 1010/2022/RH1 "Insaurralde"; y CSJ 1046/2022/RH1 "Casón"), declarando inadmisibles los respectivos recursos extraordinarios federales en los términos del art. 280 del Código Procesal Civil y Comercial de la Nación. Si bien dicha desestimación no importa que la Corte Suprema comparta los fundamentos de lo decidido por el tribunal provincial, sí tiene por efecto dejar firme la doctrina legal de la Suprema Corte bonaerense, despejando cualquier duda sobre su vigencia y consolidación al día de la fecha.

C.2. LA IMPUTACIÓN EFECTUADA EN EL ARTÍCULO 8° DEL ACTO APELADO CARECE DE SUSTENTO LEGAL VÁLIDO

Sentado lo anterior, no puede soslayarse que la Disposición Delegada SEATYS N° 6049 fundó la extensión de responsabilidad al Sr. García, en su artículo 8°, exclusivamente en lo normado por los arts. 21, inc. 2°, 24 y 63 del Código Fiscal, es decir, precisamente en las normas que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia

de Buenos Aires ha declarado inconstitucionales e inaplicables en "Toledo", "Insaurralde" y "Casón".

Que, en tales condiciones, la cuestión no se resuelve indagando si obran en el expediente elementos de los que pudiera inferirse, en abstracto, algún grado de vinculación entre el Sr. García y la gestión de la sociedad, sino verificando si se cuenta con una norma válida que la habilite a extenderle la responsabilidad por la deuda de la contribuyente. Al no contar con ella -por resultar inconstitucionales e inaplicables las únicas disposiciones invocadas a tal efecto-, la imputación dispuesta en el artículo 8° del acto apelado se encuentra huérfana de sustento legal, con total independencia de la solidez que, en el plano fáctico, pudieran revestir los elementos de juicio incorporados a la causa.

Sostener lo contrario -esto es, que este Tribunal supla la inconstitucionalidad de la norma de atribución mediante la valoración autónoma de elementos probatorios no invocados por el propio Fisco como fundamento del acto- importaría, en los hechos, reconstruir sobre bases distintas un acto administrativo cuyo sustento normativo ha sido removido, excediendo la función revisora que compete a este Cuerpo.

Tampoco resultaría admisible convalidar la responsabilidad solidaria sobre la base del nexo que se extrae del Estado Contable de fs. 86/94 y de la declaración jurada de fs. 54/55, por cuanto –como se viene sosteniendo- dichos elementos no fueron invocados por la Agencia de Recaudación al fundar, en sede administrativa, la atribución de responsabilidad al Sr. García, la que se sustentó -según se dijo- exclusiva y automáticamente en su calidad de administrador, conforme el criterio objetivo que las citadas normas del Código Fiscal consagraban.

En consecuencia, introducir en esta instancia de revisión un fundamento de imputación subjetiva nunca atribuido al recurrente en sede administrativa, con sustento en piezas del expediente que jamás fueron señaladas como base de su responsabilidad personal, lo priva de la posibilidad de haber ejercido, en la oportunidad procesal correspondiente, su derecho de defensa respecto de ese extremo concreto -esto es, de haber podido oponer los argumentos de hecho y de derecho que hacen a su propio interés frente a esa imputación específica-, en clara afectación de la garantía consagrada por el art. 18 de la Constitución Nacional.

No existiendo dudas sobre el alcance de la doctrina legal de la SCBA, la cuestión se encuentra saldada, en consecuencia, dicha doctrina resulta de directa aplicación al caso, ya que no aparecen nuevas circunstancias fácticas o normativas que justifiquen el desapego de este Tribunal a lo resuelto por nuestra Suprema Corte.

Corresponde entonces hacer lugar al recurso de apelación interpuesto en

representación del Sr. Daniel Alejandro García y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada que le fuera extendida por el artículo 8° de la Disposición Delegada SEATYS N° 6049, por resultar inconstitucionales e inaplicables al caso los arts. 21, inc. 2°, 24 y 63 del Código Fiscal en los que dicha extensión se fundara. Lo que así voto.

VOTO DE LA CDORA. MARIA FERNANDA CAMPO: Debo decidir, en tercer lugar, la procedencia de los agravios planteados por la parte apelante, con relación a la Disposición Delegada SEATYS Nº 6049, de fecha 3 de diciembre de 2020 por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Al respecto, y conforme los antecedentes narrados por la Vocal Instructora, adhiero al criterio resolutivo propuesto en relación a la prescripción de las facultades fiscales de la Autoridad de Aplicación para determinar el tributo y aplicar la multa por omisión, lo que así declaro.

En lo tocante a la extensión de responsabilidad solidaria al Sr. García, considero que -al igual que el Vocal preopinante Dr. De Pascale-, la misma debe dejarse sin efecto. Paso a exponer los fundamentos en que baso mi decisión.

En primer lugar, entiendo que debo analizar los agravios contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal vigente, comenzando por aquellos en cuya virtud se afirma que la regulación de dicho instituto resulta incompatible (Cfr. artículos 75 inciso 12 y 31 de la Constitución Nacional) con la normativa nacional, la Ley de Sociedades Comerciales N° 19.550, en la que se exige la concurrencia del elemento subjetivo para la atribución de la responsabilidad solidaria, requiriéndose a esta Alzada que se declare la inconstitucionalidad de dicha normativa.

Observo, que atento a los argumentos esbozados, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del Código Fiscal vigente y 14 de la Ley N° 7604/70– la unívoca doctrina jurisprudencial fijada por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires 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 (T.O. 2011); criterio reiterado por dicho Tribunal en 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, "Yell Argentina S.A. contra Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión

anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 73.765), del 26 de noviembre de 2021, "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"(A. 74.494), del 12 de julio de 2022, entre otros. Por razones de celeridad y economía procesal, he de receptar como propios los argumentos vertidos por el Máximo Tribunal, lo que así voto.

Por ello corresponde poner de resalto que la opción del legislador local por un sistema de responsabilidad solidaria e ilimitada por deuda ajena constituye una figura excepcional que oficia como reaseguro extraordinario para la recaudación pública. Si bien la Provincia goza de autonomía para regular las obligaciones tributarias locales (arts. 1, 121 y 123, CN), dicho margen de maniobra no puede ejercerse descontextualizado al punto de extremar el trato desfavorable hacia los sujetos alcanzados, afectando sus situaciones subjetivas de manera desproporcionada. Del acto no surge la existencia de labor investigativa alguna por parte del Fisco, ni elementos probatorios concretos que permitan efectuar una imputación subjetiva.

Nuestro Máximo Tribunal ha sostenido que una interpretación discreta del texto de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal refleja que el sistema provincial no vincula la responsabilidad del representante o administrador con hechos u omisiones probados que le sean imputables a título de dolo o culpa, operando en la práctica en clave estrictamente objetiva. En ese sentido, al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal para presumir facultades en materia impositiva y desplazar la carga probatoria al administrador (onus probandi). A su vez, la única causal eximente prevista en la norma (centrada en acreditar haber exigido a la sociedad los fondos necesarios y que esta lo colocó en la imposibilidad de cumplimiento) se encuentra diseñada con una rigidez tal que resulta neutralizada, aprehendiendo un único y acotado supuesto cuya demostración requiere exigencias formales de extrema dificultad, tornando la dispensa en una garantía ilusoria.

La estructuración del régimen de extensión de responsabilidad solidaria provincial, contrasta con el sistema previsto en la Ley N° 11.683 de procedimiento tributario nacional (art. 8, texto según Ley 27.430), evidenciando una manifiesta falta de justificación en la disparidad de trato. Mientras que en el orden federal la responsabilidad reviste carácter subjetivo (requiriendo que el Fisco pruebe un incumplimiento imputable a título de dolo o culpa y reservando la fianza a quien efectivamente administra o dispone de los bienes sociales), el sistema normativo bonaerense ubica al solidario en una posición severamente más gravosa sin que exista un motivo fundado para la ausencia de un umbral protector común.

Por ello, se ha puesto de resalto que “*Las disposiciones de los arts. 21, 24 y 63 del*

Código Fiscal (t.o. 2011) colocan a los responsables por deuda ajena de cara a un sistema que no respeta el debido proceso (arts. 18 Const. nac. y 15, Const. prov.), desde que 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". (SCBA LP A 74494 RSD-52-2022 S 12/07/2022, Carátula: 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. SCBA LP A 74920 RSD-37-2022 S 17/05/2022, Carátula: Citibank N.A. Argentina contra Tribunal Fiscal de Apelación s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de Inaplicabilidad de Ley. SCBA LP A 73765 RSD-197-21 S 26/11/2021, Carátula: Yell Argentina S.A. contra Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley, entre otros).

Lo expuesto, se deriva del hecho que los artículos 24 y 113 del Código local exigen al Fisco proceder en forma simultánea contra la sociedad y sus representantes, colocándolos como deudores directos que actúan paralelamente al lado del contribuyente. Esta tramitación conjunta dificulta el ejercicio del derecho de defensa de los solidarios, quienes se ven obligados a responder al mismo tiempo en que se determina la deuda de la sociedad que integran.

Acorde con lo antes expuesto, considero que debe dejarse sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada, lo que así finalmente declaro.

POR ELLO, VOTO: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Nancy Beatriz Dobbelsteen, como curadora del Sr. Daniel Alejandro García y en calidad de apoderada de "Mercedes La Plata S.R.L.", contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 6049/20, dictada por el Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 3 de diciembre de 2020. **2º)** Declarar la prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión contemplada en el artículo 7° del acto apelado. **3º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad establecida en el artículo 8° de la Disposición en crisis. **4°)** Confirmar en todo lo demás la Disposición impugnada, en cuanto ha sido materia de agravios.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Nancy Beatriz Dobbelsteen en su carácter de curadora del Sr. Daniel Alejandro García y como apoderada de la firma

“Mercedes La Plata S.R.L.”, contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 6049/20, dictada por la Jefa del Departamento Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 03 de diciembre de 2020. **2º)** Declarar la prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para aplicar y hacer efectiva la multa por omisión contemplada en el artículo 7° del acto apelado. **3º)** Dejar sin efecto la extensión de responsabilidad establecida en el artículo 8° de la Disposición en crisis. **4°)** Confirmar en todo lo demás la Disposición impugnada, en cuanto ha sido materia de agravios. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by RODRIGUEZ Mariana
Date: 2026.09.22 12:13:31 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mariana Rodriguez
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by DE PASCALE Gabriel Fabián
Date: 2026.09.22 14:11:48 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Gabriel Fabián De Pascale
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CAMPO María Fernanda
Date: 2026.09.23 08:32:52 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

María Fernanda Campo
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2026.09.23 08:55:34 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Secretario
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: 2026.09.23 08:56:05 -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-2026-33977657-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 23 de Septiembre de 2026

Referencia: "MERCEDES LA PLATA S.R.L." - 2360-0281711/16

Se deja constancia que la Sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2026-33975314-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 5103.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2026.09.23 09:02:51 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Secretario
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: 2026.09.23 09:02:52 -03'00'