



## 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-2026-15102538-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Lunes 4 de Mayo de 2026

**Referencia:** Expediente número 2360-0249254/ caratulado "BULONFER SA".

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0249254, año 2015, caratulado "BULONFER SA".

**Y RESULTANDO:** Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 1/31 del Alcance Nro. 1, anexado a fs. 177, por el Sr. Juan Ignacio Nazabal en representación de la firma BULONFER S.A. y por su propio derecho, patrocinado por el Cdor. Diego R. Islas, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 1034, dictada el 8 de abril de 2020 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Por el acto citado, obrante a fs. 136/144, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (C.U.I.T. 30-63260449-8) en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción), correspondientes al año 2014, estableciéndose por el artículo 3° diferencias por percepciones omitidas de realizar y adeudadas que ascienden a la suma de Pesos cinco millones cuatrocientos once mil quinientos veinte y ocho con setenta y seis centavos (\$ 5.411.528,76), suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, y sus modificatorias).

Se aplica al agente por el artículo 4°, una multa equivalente al cuarenta y cinco por ciento (45%) del impuesto omitido, conforme lo establecido por el artículo 61 segundo párrafo del mismo Cuerpo Legal. Asimismo, por el artículo 6°, se establecen recargos del artículo 59 inciso f), del mismo plexo legal, equivalentes al

60% del impuesto involucrado con más sus intereses. Finalmente, por el artículo 7°, se declara la responsabilidad solidaria del Sr. Juan Ignacio Nazabal, presidente del directorio social, de acuerdo a lo plasmado en los artículos 21, 24 y 63 del citado Cuerpo Normativo.

A fs. 179 son elevadas las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del CF), y a fs. 182, se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación a cargo del Dr. Angel C. Carballal, Vocal de la Sala I donde se radica la causa.

A fojas 190 se da traslado del recurso interpuesto a la Representación Fiscal (artículo 122 del CF) obrando su responde a fojas 194/204.

A fojas 209, en uso de las atribuciones conferidas por el Decreto 7603/70 (artículos 15 y 20 inciso a) apartado 3), como medida para mejor proveer, se resuelve requerir a ARBA/REPRESENTACION FISCAL que en el plazo de 20 días, tenga a bien informar si los contribuyentes involucrados en el ajuste efectuado, clientes de la firma de marras e identificados en el Anexo I de dicha providencia, han presentado sus declaraciones juradas y regularizado el impuesto sobre los ingresos brutos por el período fiscal 2014. A fs. 216/217 obra el responde del Organismo Fiscal.

Por último, a fs. 218, se hace saber a las partes que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Dr. Ángel Gabriel Villegas Vocal y con la Cra. Cecilia Alejandra Oroz. Respecto al ofrecimiento probatorio, se dispuso tener presente la documental y se rechazan la informativa y pericial ofrecidas por innecesarias para la resolución de la causa. Paralelamente, en atención al estado del trámite, se llaman “autos para sentencia”, el que ha quedado consentido (artículos 124, 126 y 127 del CF).

**Y CONSIDERANDO: I.-** En relación a los agravios traídos por el apelante, luego de una reseña administrativa de las actuaciones, en primer lugar plantea que se subsane un error involuntario en la liquidación de ARBA para la base imponible correspondiente a los meses de abril, mayo y junio, en los que no se consideró el correcto valor de la facturación emitida.

En cuanto al fondo de la cuestión, plantea el ajuste por percepciones omitidas a sujetos no inscriptos, ya que se encuentran con domicilio fuera de la provincia haciéndose cargo la empresa del flete, entregando el producto al domicilio del cliente fuera de la jurisdicción provincial. De allí que resulta improcedente el criterio ya que ficticiamente se consideraron entregados por en la Provincia.

Elabora doctrina en torno al exceso en que incurre la Autoridad de Aplicación respecto de un sujeto no inscripto que no pueda tomarse la percepción como pago a

cuenta, entiende que no corresponde la percepción a sujetos de extraña jurisdicción.

Discute además la legalidad de tener que percibir al 8% a sujetos no inscriptos, ya que la firma ha logrado demostrar que gran parte de los clientes habían declarado la operación y abonado el impuesto sobre los ingresos brutos. Elabora doctrina y cita jurisprudencia sobre el tema, y entiende que más de la mitad del ajuste cumple con tal extremo.

Plantea la prescripción de las acciones, considerando que el plazo se ha consumido conforme el antecedente “Filcrosa”, los preceptos del Código Civil y su reforma y la nueva jurisprudencia imperante del Máximo Tribunal. Además sostiene que por la forma de cómputo del periodo sujeto a prescribir, al notificarse la resolución apelada ya se encontraban perimidos los términos de exigibilidad. Cita jurisprudencia de este Cuerpo legal y jurisprudencia judicial.

En cuanto a la multa debe estarse al elemento subjetivo imprescindible para que se constate la figura infraccional. Cita jurisprudencia.

Sostiene que los recargos son exorbitantes y que su naturaleza es de carácter penal, violándose el principio del “non bis in idem”. Sostiene además su improcedencia ante la prueba de que el contribuyente ha ingresado el impuesto.

En cuanto a la responsabilidad solidaria no se encuentra legislada en el Código Fiscal. Pide la aplicación de la doctrina “Raso”, sosteniendo que no hay responsabilidad de los directores o gerentes sino puede atribuírsele un incumplimiento de origen contractual o un acto ilícito con dolo o culpa en el desempeño de su actividad.

**II.-** Que, a su turno la Representación Fiscal, rechaza el planteo de los agravios traídos.

En al planteo de prescripción, alega que constituye una potestad no delegada por las provincias al Congreso Nacional, de allí su regulación excluyente por el derecho local. Apoya su postura en cuanto a la facultad de establecer los plazos de la prescripción en la doctrina y jurisprudencia que avala tal tesitura y expresa que son de entera aplicación los arts. 157 y 159 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia. En relación al planteo de prescripción de la multa, atento el dictado del Acto en crisis, sostiene que ha operado la suspensión de la misma por el término de 120 días en virtud del anteúltimo párrafo del art. 161 del Código Fiscal.

Reivindica el ajuste efectuado, solicitando su ratificación, ya que del análisis del acto en crisis, surge claramente el método que se ha utilizado para verificar las percepciones omitidas y queda plasmado en el acto en crisis los puntos que los

recurrentes no han podido demostrar sobre la base de la naturaleza de la obligación sustantiva que alcanza a los agentes de recaudación, y la carga probatoria, que pesa sobre los mismos, en caso de incumplimiento. Cita jurisprudencia en apoyo de sus dichos.

Entiende que la obligación de actuar como Agente es producto de una imposición reglada por el Código Fiscal, en los arts. 94, 202 y 203, bastándole a la Agencia con acreditar que el Agente ha omitido, debiendo demostrar el agente que ha operado alguna causal de exculpación para justificar su falta de percepción. Cita abundante jurisprudencia de este Cuerpo que avala su postura. Argumenta que se procedió ratificar el ajuste practicado por cuanto no se ha producido probanza de lo alegado.

A la cuestión de fondo, remite a lo expuesto por el ad quo en el informe final de la fiscalización donde se explicita la aplicación de la percepción del 8% de conformidad a lo dispuesto por el art. 344 de la DN "B" 1/2004.

En relación al flete y el criterio empleado por la empresa distingue aquellas que son a cargo de Bulonfer quien entrega al domicilio del adquirente y cuando este se domicilie fuera de la jurisdicción provincial la misma no corresponde, en cambio para los que retiran en el domicilio de la firma, sí están sujetas a percepción. Con las ventas a Tierra del Fuego se le dio el tratamiento de operaciones comunes utilizando el criterio que se ha descripto anteriormente.

En cuanto a los recargos, explica que los mismos son aplicados también a los Agentes de Recaudación que no hubiesen retenido o percibido y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque los contribuyentes hubiesen ingresado el gravamen.

En relación a la multa sostiene que para la defraudación endilgada confluyen los elementos objetivos y subjetivos para su tipificación, siendo que el primero viene ínsito con el incumplimiento material en tiempo y forma de la obligación que recae sobre el agente de autos. Cita jurisprudencia.

A la multa de omisión la conducta se describe por quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constatándose tal situación en las actuaciones de marras. Cita jurisprudencia.

Respecto de la responsabilidad solidaria atribuida, sostiene que el organismo se ha limitado a cumplir los distintos pasos procesales dispuestos por las normas aplicables, partiendo de la reconocida calidad de los sindicados responsables, como miembros del directorio, conforme lo establecen los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal. La obligación no es subsidiaria ni posee beneficio de excusión. Los responsables se encuentran en la misma posición que el deudor principal a los fines

del cobro de la deuda. La presunción prevista se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad. Las constancias de autos acreditan tal extremo, sin encontrar motivo alguno que desvirtúe la idea que los sindicatos responsables, fueron quienes decidieron en el devenir de sus funciones sociales, el incumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de la firma, sin desvirtuar en autos que el incumplimiento se debió a la culpa exclusiva del ente social. Culmina el tratamiento de la queja justificando el apartamiento de la legislación local de las normas sobre solidaridad contenidas en la Ley de Sociedades Comerciales, citando jurisprudencia de este Tribunal en tal sentido. Con el mismo sentido y conforme la legislación provincial, responden por las multas aplicadas sin necesidad de probar la intención dolosa o culposa en la comisión de las infracciones, tal como lo establece el art. 63 del Código citado (t.o. 2011).

Por las razones expuestas, la Representación Fiscal solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad y se confirme la disposición recurrida.

**III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL:** Conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si la Disposición Delegada SEATYS Nº 1034/20, del Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires se ajusta a derecho.

**1)** En tal sentido, corresponde abordar en forma preliminar el agravio de prescripción invocado, sobre la base de la aplicación de los preceptos del Código Civil, por resultar una norma de rango superior, todo ello sobre la base de antecedentes jurisprudenciales, tal como lo plantea la apelante.

Decididamente me resulta refractaria la doctrina emanada de la Corte Suprema de Justicia de la Nación a partir del caso "Filcrosa", y su alcance, reiterada en decisiones posteriores (Fallos: 327-3187; 332-616 y 2250, entre otras); asumida a su vez por la Suprema Corte bonaerense, luego de varios años de oponerse, ya que terminó adhiriendo a esta vertiente -por mayoría de sus miembros- a partir del pronunciamiento en autos "Fisco de la Provincia de Bs As. Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas de Punta Alta Lda. Concurso preventivo" (C. 81.253).

Ello así, en tanto intenta imponer un criterio unitario, uniforme para todas las Provincias tanto en materia de prescripción, así como de toda cuestión que, vinculada al derecho tributario sustantivo, se encuentre regulada en los denominados códigos de fondo (artículo 75 inciso 12 C.N.); uniformidad que, sin embargo, no alcanza a la Nación, quien continúa regulando con total independencia la materia.

Así las cosas, se llega a la subordinación pretensa, desdoblando toda la teoría general del hecho imponible y de la mencionada rama jurídica (cuya autonomía receptan los Altos Tribunales, aunque de manera muy llamativa), y desvalorizando las potestades tributarias originarias de los estados provinciales, aunque reconocidas por la Corte como originarias e indefinidas, convertidas sin embargo en residuales, de segunda categoría al igual que los plexos jurídicos que las reconocen y regulan.

Paralelamente, se termina aceptando la idea de considerar al Código Civil y no a la Constitución Nacional, como fuente de facultades locales para legislar en materias sustantivas tributarias, produciendo la pérdida, no solo de su autonomía sino más bien de buena parte de su contenido en manos de una rama jurídica con objetivos, fundamentos, principios y normas totalmente ajenas. Alcanzamos así un derecho tributario sustantivo nacional, completo, autónomo, independiente e ilimitado en este campo y un derecho tributario sustantivo provincial condicionado al extremo, cuasi residual, con pérdida de cualquier atisbo de autonomía y con parte fundamental de su contenido regulado por Códigos nacionales. Tal consecuencia, no solo no se encuentra expuesta en el inciso 12 del mencionado artículo 75, sino que más bien resulta contraria al reparto de potestades que realiza su inciso 2) y principalmente, a los artículos 121, ss. y cctes.

Establece el propio Código Civil en el artículo 3951 de la anterior redacción: *“El Estado general o provincial, y todas las personas jurídicas están sometidas a las mismas prescripciones que los particulares, en cuanto a sus bienes o derechos susceptibles de ser propiedad privada; y pueden igualmente oponer la prescripción...”*. Parece poco probable que, no ya la potestad de dictar normas que establezcan tributos, sino acaso las acciones para determinar de oficio una obligación tributaria sean susceptibles de privatizarse.

Tampoco puede entenderse que fuese decenal la prescripción para los Impuestos de Sellos y a la Transmisión Gratuita de Bienes (arts. 4023 y concordantes del CC).

En definitiva, por lo expuesto y los demás fundamentos desarrollados como vocal instructor de las Salas que integro (Sala I en autos: “Industria Metalúrgica Sudamericana S.A.” del 15/04/2021, Registro N° 2295; “Laboratorio Bernabo S.A.” del 31/08/2021, Registro N° 2336 y Sala III en autos: “Philips Argentina S.A.” del 10/02/2022, Registro N° 4436; “Petroquímica Río Tercero S.A.” del 29/10/2021, Registro N° 4385, “Agro San Claudio S.A.” del 29/04/22, Registro N° 4520, “H. Koch y Cia S.A.” del 21/11/23, Registro N° 4662) a los que remito en honor a la brevedad, siempre he opinado que ni el Código Civil ni ningún otro de los mencionados en el artículo 75 inciso 12) de la C.N., ha sido, es, o será aplicable a la materia bajo análisis.

Asimismo, entendí que la sanción del nuevo Código Civil y Comercial Unificado, que expresamente produce reformas en esta cuestión como forma explícita de terminar con la doctrina “Filcrosa”, definía la discusión sobre el tema (Tribunal Superior de Justicia de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en autos “Fornaguera Sempe, Sara Stella y otros c/ GCBA s/ otras demandas contra la Aut. Administrativa s/ recurso de inconstitucionalidad concedido”, sentencia del 23/10/15), declarando de una vez que la regulación de cuestiones patrimoniales, en el ámbito del derecho público local, integra los poderes no delegados a la nación, toda vez que las provincias sólo facultaron al Congreso para la regulación de las relaciones privadas de los habitantes del país, teniendo como fin lograr un régimen uniforme de derecho privado (arts. 121, 126 y concordantes de la CN).

Sin embargo, primero la Suprema Corte de Justicia bonaerense (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos SRL. Apremio. Recurso de Inaplicabilidad de Ley”, Sentencia del 16 de mayo de 2018, entre otras) y más recientemente la propia Corte nacional (en autos “Recurso de hecho deducido por la actora 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”, Sentencia del 5 de noviembre de 2019), han opinado de manera muy diferente, advirtiendo con distintos fundamentos y mayorías, que por cuestiones vinculadas a la vigencia de las normas, las reformas reseñadas reconocen un límite temporal a su aplicación (1° de agosto de 2015).

Asimismo, fue tajante la posición de la mayoría del Alto Tribunal, en relación a la obediencia que los tribunales inferiores deben a los criterios de aquel (doctrina de 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 entre muchos otros).

Razones de republicanismo básico me llevan entonces a acatar la doctrina “Filcrosa”, a pesar de mi absoluta disidencia, y aplicarla a los supuestos que debo juzgar, al menos dentro del marco temporal exigido por el precedente mencionado.

En este contexto, corresponde recordar que este Cuerpo ha tenido por mucho tiempo en vista lo resuelto por la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en La Plata, en la causa “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Mareque Jesús s/ Apremio Provincial” (Sentencia del 16.09.2008) por la que se aplicaba a las obligaciones del agente de recaudación el plazo decenal del artículo 4023 del CC.

Sin embargo, tal precedente resultó revocado en instancias superiores, por lo que ya no es de aplicación directa a los supuestos aquí tratados, correspondiendo la

aplicación del plazo quinquenal (SCBA, Sentencia del 28/08/2021).

Sentado lo anterior, analizando que las presentes actuaciones se relacionan con las posiciones fiscales por percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Percepción) y considerando la primer posición involucrada (enero de 2014, con vencimiento en el mes de febrero de ese año (RN ARBA N° 42/13) se observa que comienza en ese momento el cómputo prescriptivo el que hubiese vencido en febrero de 2019. En orden continuo, los siguientes vencimientos mensuales, se devengaron sucesivamente, hasta el mes de enero de 2020 (posición diciembre de 2014).

Paralelamente, según constancias de fs. 61/68, con fecha 18 de enero de 2017, se notificó a la parte de las diferencias liquidadas por la fiscalización actuante, ocasionando ésto el efecto suspensivo por 6 meses, bajo el ya vigente artículo 2541 del Código Civil y Comercial Unificado (conf. C.S. Sentencia del 21 de junio de 2018, en autos: “Banco de la Nación Argentina c/ GCBA — AGIP DGR— resol. 389/09 y otros s/ proceso de! conocimiento”).

Volviendo entonces al análisis de estos actuados, para la posición de enero/2014, el 18 de enero de 2017 se suspende hasta el 18 de julio de ese año, retomando el cómputo pertinente, el que venció definitiva e inexorablemente en el mes de agosto de 2019. Bajo el mismo formato de cómputo, se produce la prescripción de las posiciones de febrero, marzo, abril, mayo, junio, julio, agosto y septiembre, sucesivamente ocurrida entre los meses de septiembre de 2019 y marzo de 2020. Como vemos, previo a ello y en tiempo útil no se produjo en autos nueva causal de suspensión o interrupción por lo que se ha producido la prescripción de la acción fiscal para determinar de oficio el impuesto accesorios y aplicar sanciones.

En definitiva, y teniendo presente dicho cómputo, es opinión de este Vocal, que resulta aceptable parcialmente la defensa de prescripción, bajo una doctrina pretoriana que no comparto pero debo acatar, lo que así declaro, todo ello respecto de las acciones fiscales para determinar de oficio las obligaciones de la firma por las posiciones enero a septiembre de 2014, sus accesorios y sanciones.

Bajo análoga forma de evaluación, es de rechazar el planteo sobre los meses de octubre a diciembre de 2014, toda vez que en tiempo útil, se produce la notificación del acto ahora apelado, con la intimación de pago del tributo ya determinado de oficio (mayo de 2020, conforme surge de las constancias de fojas 136/146) y, en el marco de la suspensión de términos dispuesto en el marco de la pandemia, la presentación del recurso bajo tratamiento.

A todo evento entonces, advirtiendo sobre el efecto suspensivo de la obligación de



pago que debe ser asumida por la Agencia de Recaudación por expresa manda del artículo 117 del Código Fiscal, la interposición de dicho remedio procesal, genera el supuesto de dispensa previsto por el artículo 2550 del Código Civil y Comercial Unificado (*“El juez puede dispensar de la prescripción ya cumplida al titular de la acción, si dificultades de hecho o maniobras dolosas le obstaculizan temporalmente el ejercicio de la acción, y el titular hace valer sus derechos dentro de los seis meses siguientes a la cesación de los obstáculos...”*).

2) Subsistiendo en consecuencia la acción fiscal para determinar de oficio y sancionar, solo con relación a los 3 últimos meses del año 2014, deviene abstracto el tratamiento del error numérico alegado, que alcanza a los meses de abril a junio, lo que así declaro.

3) Por lo demás y sobre las cuestiones de fondo introducidas, en relación a la figura de omisión de percepción y en el entendimiento que el peso en estas actuaciones está relacionado con la carga probatoria en materia de ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes directos y al modo de consideración de la prueba aportada en la misma, me avocaré a su tratamiento.

Que se encuentra fuera de debate, la condición de agente de percepción durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94, 202 y 203 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección I y II de la Disposición Normativa Serie B N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión parcial de actuación durante el mismo. Todo esto incluso ya ha sido analizado y pormenorizadamente fundado por la fiscalización actuante y el juez administrativo en los considerandos del acto ahora apelado.

Dicho lo que antecede, el argumento de defensa aquí presentado se basa en la figura del agente y la inexistencia de obligación ya que, si bien acepta el presentante que se omitió percibir, los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado por se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron “percibidos”.

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar qué a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción o la adición del impuesto. El nacimiento de la relación jurídica, acaecido por la realización del hecho previsto en la normativa fiscal, importa el origen de la obligación, integrada por el deber de satisfacer el gravamen consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler “Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial.

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

Siendo entonces una obligación sustantiva la que alcanza a estos sujetos, de lo hasta aquí dicho se desprende además que, el conocimiento de los plazos para realizar el depósito de lo recaudado es obligación específica del agente de percepción, así como la de actuar en los casos, forma y condiciones, contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda Contencioso Administrativa").

Y aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico 208/2006, base y fundamento del Fisco para el ajuste, que en sus párrafos se pronuncia señalando que *"...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida..."*. Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: *"... que la compra [del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía detraer la percepción..."*.

Analizando lo expuesto cabe advertir como primer elemento diferenciador de análisis, la distinta situación que se presenta en la omisión de agentes de retención respecto de los agentes de percepción. En el caso de los primeros, el retentor, es un deudor del contribuyente, o alguien que, por su función, la actividad, oficio o profesión, se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad de aquel, ante lo cual amputa la parte que corresponde al fisco en concepto de tributo. Hablamos aquí sustantivamente de un proveedor del agente ejerciendo su actividad

habitual y a título oneroso (venta, prestación) y por ende un hecho imponible verificado que genera un ingreso gravado por el impuesto. De hecho, el agente de retención se queda con el monto del impuesto que le correspondería a su proveedor ingresar como impuesto propio. Así, el Fisco unifica el control y mientras los proveedores harán oportunamente, la deducción de la retención.

En cambio, el agente de percepción (como la firma de marras) es un acreedor del contribuyente, o alguien que por su función, actividad, oficio o profesión, está en una situación tal que le permite recibir de aquel un monto tributario que posteriormente debe depositar a la orden del fisco. Ya no hablamos de un proveedor del agente sino de un cliente de él, quien le compra o recibe su prestación sin que este hecho o situación se encuentre directamente relacionada con el hecho imponible del tributo, ni con ingresos gravados del eventual contribuyente, quien quizás se encuentra adquiriendo insumos para su proceso productivo, por ejemplo.

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

Y, si bien al analizar una omisión por parte de un agente de retención, la cuestión probatoria se vuelve algo más compleja, al resultar necesario acreditar la debida facturación y registración de la operación involucrada, en pos de poder auditar que el ingreso generado por ha sido objeto de la eventual autoliquidación y pago por el contribuyente no retenido, este extremo no se verifica cuando el omisor es un agente de percepción, en tanto su régimen no comparte como ya se expuso, las mismas características que un régimen de retención. En este último supuesto, basta con acreditar el “debido” ingreso del impuesto “debido”, para que la solidaridad que alcanza al perceptor que omitió, se extinga. El resaltado me pertenece.

Volviendo al análisis del caso de autos, no puede dejarse de advertir sobre la arbitrariedad asumida en la valoración de la prueba. Que el principio general, aplicable al caso coloque la carga probatoria en cabeza del agente omisor, no puede llevar ciegamente a impedir otras medidas (enmarcadas en el impulso de oficio y la verdad material) que pueden efectivizarse bajo la noción que conceptualiza la “teoría de las cargas dinámicas de la prueba”, siendo insoslayable que la Autoridad de aplicación cuenta en sus registros con la información necesaria para acreditar el pago del impuesto por parte de los clientes del agente de percepción de marras. El

obrar fiscal generaría, ignorando sus propias registraciones, un riesgo cierto de producir un enriquecimiento sin causa en favor del Fisco, dejando pasar la oportunidad de evitar la duplicidad de pago de una misma obligación por sujetos pasivos distintos (agente y contribuyente).

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

Por ello, y siguiendo a Jorge W. Peyrano en que *“...el esquema de un proceso moderno debe necesariamente estar impregnado por el propósito de ajustarse lo más posible a las circunstancias del caso, evitando incurrir en abstracciones desconectadas de la realidad...”* (fundesi.com.ar/la-carga dinámica de la prueba y los- Fundación de Estudios Superiores e Investigación - FUNDESI - 5 febrero, 2016), se consideró razonable requerir a la propia Agencia de Recaudación, informe sobre la presentación de declaración jurada y pago por los clientes auditados de la firma, respondiendo su Representación Fiscal de manera afirmativa, por lo cual queda demostrada la causal evaluada extinguiendo la responsabilidad del Agente de trata.

A esta altura, es necesario advertir que dadas las características propias de un régimen (general o especial) de percepción, no puede realizarse en la instancia un seguimiento de un bien o servicio en el marco de determinada actividad, ya que involucra la adquisición de insumos o bienes que pierden identidad en una posterior etapa de transformación o prestación de servicios llevada a cabo por el contribuyente. Es por ello que el hecho de acreditarse la registración de las compras en la contabilidad del contribuyente “no percibido”, da cuenta de la inserción de tales adquisiciones en su operatoria y, por ende, en la eventual actividad generadora del hecho imponible del impuesto. Las registraciones en cuestión carecen de mayor trascendencia que la descripta. Sobre todo si están acreditados los pagos del impuesto del período por parte de estos obligados por deuda propia, extremo documentado por el apelante y constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

De lo dicho precedentemente, y de conformidad al listado que surge de fojas 216/217 y en el marco de la medida para mejor proveer dictada por la Instrucción, es que se requiere a la Agencia de Recaudación proceda a detraer del ajuste fiscal, las operaciones vinculadas con los clientes que han informado la presentación de las declaraciones juradas y su pago en relación a los períodos que conforman el año 2014 (enero a diciembre).

Como excepción a lo expuesto, se confirma el ajuste sobre las eventuales operaciones efectivizadas en los meses de octubre a diciembre con los clientes “BROCAS MARCELO” (CUIT 20-18470582-7) y “GRILLI GISELA NATACHA” 8CUIT 27-22070830-1), quienes no han cumplido con sus obligaciones en el impuesto.

4) En cuanto a las percepciones vinculadas a clientes no inscriptos, radicados en extraña jurisdicción, no puede dejarse de observar que nuevamente, como en numerosos antecedentes, el Fisco mantiene la discusión de su “gravabilidad” en torno al supuesto lugar de entrega del bien objeto de la operación.

Debe advertirse nuevamente que la solución a adoptar debe encontrarse en consonancia con las previsiones de las Resoluciones Generales N° 03/2010 y 04/2011 de la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, plenamente vigentes durante el período de marras y vinculantes en este punto.

Recordemos que por la segunda de las nombradas, se modificó la primera en los siguientes términos: *“...Sustituir el texto de la Resolución General N° 3/2010, modificatoria de la Resolución General N° 61/95 y sus complementarias, por el siguiente: “ARTICULO 1°: Los regímenes de recaudación (retención, percepción y/o recaudación bancaria) del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que establezcan las jurisdicciones adheridas al Convenio Multilateral del 18.8.77, respecto de los contribuyentes comprendidos en esta norma legal, deberán observar las pautas que se indican a continuación: ... b) Con relación a regímenes de percepción: ... 2. Podrán resultar sujetos pasibles de percepción aquellos contribuyentes que cumplan con alguna de las siguientes situaciones: i) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral e incorporado a la jurisdicción respectiva; ii) contribuyentes inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral, que sin estar inscripto en la jurisdicción respectiva, evidencien su calidad de tal por las declaraciones juradas presentadas; iii) demás contribuyentes no mencionados en los casos anteriores, excepto que se trate de: a. Contribuyente local inscripto exclusivamente en una jurisdicción distinta a la que pretende aplicar el régimen de percepción; b. Contribuyente de Convenio Multilateral que no tenga incorporada la jurisdicción por la cual se pretende aplicar el régimen de percepción...”* (lo subrayado me pertenece).

En consonancia con esta norma, de aplicación obligatoria para los Fiscos involucrados, la Resolución Normativa ARBA N° 03/2012 indica como principio general que los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos alcanzados por el régimen del Convenio Multilateral que no se encuentren inscriptos como tales en esta jurisdicción provincial, como así también aquellos sujetos que revistan el carácter de contribuyentes puros del citado Impuesto, inscriptos exclusivamente en otra jurisdicción, sin alta en la Provincia de Buenos Aires serán incluidos por la

Agencia de Recaudación en el padrón previsto en el artículo 344 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/04 y sus modificatorias, con una alícuota de percepción igual a cero (0).

Por todo ello, considero que corresponde dejar sin efecto el ajuste efectuado, respecto de todas aquellas operaciones vinculadas con usuarios no inscriptos en el impuesto en esta jurisdicción, toda vez que resulta improcedente sindicar sujetos pasibles de recaudación en base a presunciones respecto de su caracterización y sustento territorial, lo que así voto.

5) Respecto de la sanción impuesta en la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. En este sentido se debe resaltar -a su vez- que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771" y Fallos 322:519; "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G."). Y si bien la pena ha de aplicarse solo en el caso que subsista alguna porción de reclamo, no se visualiza eximente alguno para la omisión en que incurriera de manera absolutamente consciente y no justificada en definitiva, compartiendo asimismo la cuantía fijada por el juez administrativo, a la que entiendo razonable y proporcionada al grado de infracción a la postre ratificado.

6) En lo que tiene que ver con los recargos aplicados sobre la base de lo establecido por el artículo 59 del Código Fiscal, y a pesar de lo expresamente previsto por dicha norma, corresponderá detraer de la base de cálculo aquellas percepciones cuyo reclamo se revoca, atendiendo a la incidencia que sobre el particular tienen los beneficios instaurados por la Ley N° 14.890, al tenerse por acreditado el pago de esa parte de la obligación originalmente reclamada en autos. Es necesario advertir a esta altura, que dicha Ley estableció mediante su artículo 1°: *"...un régimen para la regularización de las obligaciones adeudadas por los agentes de recaudación de los impuestos sobre los Ingresos Brutos y Sellos o sus responsables solidarios, provenientes de retenciones y/o percepciones no efectuadas, efectuadas y no ingresadas o efectuadas e ingresadas fuera de término, incluyendo sus intereses, recargos y multas ... Podrán regularizarse las obligaciones mencionadas en el párrafo anterior vencidas al 30 de noviembre de 2016 inclusive, aun las que se encuentren (...) en discusión administrativa..."*. Asimismo, a través de su artículo 2° dispone: *"En el marco del régimen de regularización previsto en el artículo anterior se reconocerá, para el caso de las deudas por retenciones y/o percepciones no*

*efectuadas, o efectuadas e ingresadas fuera de término, la reducción del cien por ciento (100%) de los recargos ... La reducción de intereses, recargos y multas, de corresponder conforme lo establecido en la presente y con el alcance dispuesto en el artículo 8º, se producirá también en aquellos supuestos en que la totalidad del impuesto retenido o percibido se hubiera depositado de manera extemporánea a la fecha de entrada en vigencia de esta Ley ...*”. Consecuentemente, si bien la previsión natural del régimen referenciado se dirige a producir el beneficio en cuestión para el supuesto de regularización del agente mediante acogimiento al mismo, lo cierto es que el legislador previó, con un claro sentido de equidad, la producción del mismo efecto (reducción total de sanciones), cuando la deuda por impuesto se encontrara cancelada, no siendo necesaria su inclusión en el régimen, siempre y cuando esa cancelación ocurriera a la fecha de entrada en vigencia del mismo.

Que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

En ese contexto, entiendo irrazonable colocar al agente de marras ante la situación de ser sancionado, sólo por el hecho de haberse efectuado el pago de la obligación principal por el contribuyente directo, eximiéndose en cambio de sanción, si el pago de la misma obligación hubiera sido efectuado por él, de manera directa o por intermedio de un acogimiento al régimen en cuestión, aún en el supuesto de haber mantenido el dinero recaudado en su poder.

En consecuencia, se confirma la procedencia de los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, aunque obviamente deberán aplicarse sobre la porción de reclamo que eventualmente quede subsistente, lo que así declaro.

7) Finalmente, corresponde el tratamiento de la responsabilidad solidaria atribuida en el acto en crisis al Sr. Juan Ignacio Nazabal, presidente del directorio social.

Resulta evidente sobre el instituto de esta solidaridad, endilgada a quienes asumen la administración de la empresa, que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena

en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales.

Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general. Sabida es la importancia que en la vida económica de cualquier nación tiene la organización empresarial, alcanzando en ese marco las sociedades comerciales, un protagonismo superlativo. Sin embargo, uno de los límites a los que sin duda alguna deberá someterse esa organización, es el interés público. Dirigir una empresa privada, supone algo más que el objetivo de lucro, en tanto toda empresa se encuentra involucrada con la comunidad donde se desarrolla y tiene sus responsabilidades y deberes con la misma. Este “plus”, endilgable a los objetivos empresarios, no tiene que ver con actividades filantrópicas, ni con desvíos en el objetivo primordial de cualquier explotación comercial, ni con abusos a las libertades individuales, sino con el mero cumplimiento de la ley. Por su parte, el accionar de toda empresa deviene de las voluntades de sus directores, o a quienes estos hayan delegado determinadas funciones; y cuando producto de aquellas voluntades, se produce un incumplimiento a sus obligaciones legales, es de clara justicia que quienes decidieron ese incumplir, respondan personalmente por sus consecuencias, de ser ello necesario.

Tal razonamiento deviene muy actual, a la luz de la enorme cantidad de maniobras descubiertas en relación a los denominados “paraísos fiscales”, supuestos en los que parecen no llegar ni las Administraciones Tributarias ni la Justicia.

Es así que las reglas de la responsabilidad solidaria tributaria, no deben buscarse en otras fuentes que no sean las propias. La naturaleza del instituto no debe entenderse desde una visión civilista (que lo relaciona a la fianza) ni penalista (que lo interpreta como de naturaleza represiva). Mal haríamos en reconocer analogías estructurales inexistentes. Entiendo que no podrá analizarse correctamente este instituto, si perdemos de vista que su marco es la TEORIA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORIA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMIA DEL DERECHO TRIBUTARIO (EXPRESAMENTE receptada por los Altos Tribunales nacionales e internacionales).

No estamos juzgando aquí acciones u omisiones típicamente antijurídicas y culpables, sino la responsabilidad por deuda ajena de quien decide los destinos de la empresa que dirige, EN MATERIA TRIBUTARIA.

Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento



apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por el apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada (ver fs. 5/37), así como en el Formulario R-200 de fs. 38, suscripto por el propio Sr. Nazabal, asumiéndose como responsable de la empresa.

Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: *“... Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”*.

Paralelamente, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. 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.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria por el Acto en crisis.

Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por el apelante, advierto que recientemente, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (en autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configuraría la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*“Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo, no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas”*. El subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N° 27430), observo que se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que releer el contenido del recurso de apelación en tratamiento, efectuado por derecho propio por el Sr. Nazabal, describiendo pormenorizadamente y en primera persona todo lo actuado por él en nombre y representación de la empresa, tanto en el período de ajuste como durante todo el procedimiento de autos, alegando con total conocimiento de causa que no se practicaron las percepciones reclamadas (como clara decisión empresarial, ensayando distintas explicaciones y fundamentos de naturaleza jurídica, contable y

de política y administración tributarias) e invocando la ausencia de perjuicio fiscal, dando cuenta exacta de haber decidido el obrar tributario de la sociedad que administran, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos al Sr. Juan Ignacio Nazabal.

En cuanto a la pretendida subsidiariedad, argumento también valorado por la particular mayoría de nuestro Alto Tribunal provincial en los antecedentes citados, luego de tres intimaciones de pago a la sociedad de hecho (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá reiterarse la manda pretoriana al momento de realizarse la intimación final en autos (artículo 92 inciso b) del CF), lo que así declaro.

Por otra parte, sí coincido con el criterio resolutivo del antecedente “Toledo” en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse contra el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

Por último, en cuanto a la reserva del Caso Federal para recurrir ante la CSJN por vía del artículo 14 de la Ley 48, el mismo deberá tenerse presente para la etapa

procesal oportuna.

De esta manera dejo expresado mi Voto.

**POR ELLO, RESUELVO:** 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1/31 del Alcance Nro. 1, anexado a fs. 177, por el Sr. Juan Ignacio Nazabal en representación de la firma BULONFER S.A. y por su propio derecho, patrocinado por el Cdor. Diego R. Islas, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 1034, dictada el 8 de abril de 2020 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Dejar sin efecto por prescripción, la determinación efectuada sobre las posiciones correspondientes a los meses de enero a septiembre de 2014, sus accesorios y sanciones. 3º) Disponer que la Agencia de Recaudación practique nueva liquidación, atendiendo a las pautas expresadas en el Considerando III, Puntos 3) y 4) de la presente. 4º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 7º del acto apelado, solo en relación al pago de las sanciones dispuestas en los artículos 4º y 6º. 5º) Confirmar el acto recurrido en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, multa por Omisión y recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

**VOTO DEL DR. ANGEL GABRIEL VILLEGAS:** Que, tal como ha quedado delineada la controversia suscitada en la presente instancia de apelación, adhiero por sus fundamentos, a lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal.

**VOTO DE LA CRA. CECILIA ALEJANDRA OROZ:** Debo expresar mi opinión en tercer lugar. Así, adhiero al criterio resolutivo y a sus fundamentos expuestos por el vocal precedente. No obstante, respecto de los fundamentos brindados al momento de confirmar la responsabilidad solidaria en cuanto al impuesto y sus accesorios determinados, me veo en la necesidad de formular las siguientes consideraciones.

Que el agravio de la parte, entre otros argumentos, expresa que la responsabilidad solidaria e ilimitada, extendida sobre la base de lo dispuesto en los artículos 21 (incisos 2 y 4), 24 y 63 del Código Fiscal vigente, ha sido endilgada en forma refleja, sin brindar fundamentos acerca de la atribución de la conducta infraccional, cuestionando así la inexistencia del elemento subjetivo necesario.

Ahora bien, al respecto, es del caso señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha sentado precedente al abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en los autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA. Incidente de revisión” (C. 121.754, sentencia de fecha 30 de agosto de 2021).

En dicho precedente, el Máximo Tribunal local analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos sobre cuya base concluyó que el mismo “resulta irrazonable”.

En tal sentido, advirtió, por un lado, que el sistema previsto por el Código Fiscal opera en clave objetiva, al prescindir de la necesidad de que el Fisco acredite la culpa o el dolo del sujeto imputado al extender la referida responsabilidad, toda vez que basta con la sola acreditación de la representación legal o del cargo ejercido en el órgano de administración de la firma en cuestión; y, por otro lado, que la imputación realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorio” -órgano de administración-, sin atender, mínimamente, a las funciones asignadas y desempeñadas por cada uno de ellos, cuestión directamente relacionada con la valoración de su conducta. Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del resolutorio bajo análisis concluyeron que los referidos artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva, en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, al no admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, todo lo cual vulnera diversos preceptos constitucionales (arts. 1, 10, 11, 15 y 57 de la Constitución de la Provincia de Buenos Aires; 1, 18, 28, 31 y 75 inc. 22 de la Constitución Nacional), declarando dicho régimen inconstitucional e inaplicable en esos términos.

Así, bajo la óptica del precedente citado, es de entenderse que la responsabilidad solidaria de los integrantes de los órganos de administración, o de quienes sean representantes legales de personas jurídicas, no puede derivarse únicamente de su condición de tales, sino que resulta necesario que la misma se base en la conducta que hubiesen desplegado en el ejercicio de su función.

Es decir, que ya no basta, para fundamentar la extensión de la responsabilidad solidaria por parte de la Autoridad de Aplicación, la mera acreditación de la representación y/o administración de la firma durante los períodos involucrados; la solución debe inclinarse por una alternativa de mayor rigurosidad que respete los principios y cláusulas constitucionales comprometidos.

En esta inteligencia, es necesario que de las actuaciones y del propio acto administrativo surjan los fundamentos -en forma suficiente y adecuada- que conllevan el establecimiento de la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, así como las constancias que acreditan dichos fundamentos.

Así las cosas, a efectos de abordar el presente, corresponde recordar en este punto

la doctrina sentada desde antaño por la Corte Suprema de la Nación, según la cual la declaración de inconstitucionalidad constituye la última ratio del orden jurídico, a la que solo cabe acudir cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución, si no es a costa de remover el obstáculo que representen normas de inferior jerarquía (Fallos: 312:2315 y sus citas, entre muchos otros).

Que, siendo esto así, resulta menester resolver el caso analizando si la Autoridad de Aplicación ha tomado los recaudos suficientes al momento de extender la responsabilidad solidaria, conforme los parámetros expuestos anteriormente según el fallo citado; es decir, que haya examinado la conducta de los imputados responsables en el ejercicio de su función.

Que, llegado este punto, comparto los fundamentos vertidos por el vocal instructor, en cuanto de las actuaciones se desprende la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, correspondiendo, en consecuencia, confirmar la responsabilidad solidaria extendida al Sr. Juan Ignacio Nazabal (en cuanto al impuesto determinado y sus accesorios), mediante el artículo 7º de la Disposición Delegada SEATyS Nº 1034/20.

Respecto de la responsabilidad solidaria extendida en materia sancionatoria, adhiero al criterio resolutive y a los fundamentos expuestos por el vocal preopinante.

Que, en tal sentido, dejo expresado mi voto.

**POR ELLO, SE RESUELVE:** **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 1/31 del Alcance Nro. 1, anexo a fs. 177, por el Sr. Juan Ignacio Nazabal en representación de la firma BULONFER S.A. y por su propio derecho, patrocinado por el Cdr. Diego R. Islas, contra la Disposición Delegada SEATyS Nº 1034, dictada el 8 de abril de 2020 por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto por prescripción, la determinación efectuada sobre las posiciones correspondientes a los meses de enero a septiembre de 2014, sus accesorios y sanciones. **3º)** Disponer que la Agencia de Recaudación practique nueva liquidación, atendiendo a las pautas expresadas en el Considerando III, Puntos 3) y 4) de la presente. **4º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 7º del acto apelado, solo en relación al pago de las sanciones dispuestas en los artículos 4º y 6º. **5º)** Confirmar el acto recurrido en las restantes cuestiones que han sido materia de agravio, debiéndose aplicar los intereses de ley, multa por Omisión y recargos sobre las eventuales diferencias resultantes de la liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos  
Date: 2026.04.27 12:31:07 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by VILLEGAS Angel Gabriel  
Date: 2026.04.30 12:54:13 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Ángel Gabriel Villegas  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by OROZ Cecilia Alejandra  
Date: 2026.05.04 12:47:06 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Cecilia Alejandra Oroz  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ROMERO María Verónica  
Date: 2026.05.04 12:56:56 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Verónica Romero  
Secretaria  
Tribunal Fiscal de Apelación



## 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-2026-15103814-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Lunes 4 de Mayo de 2026

**Referencia:** Expediente N° 2360-0249254/15 caratulado "BULONFER SA"

---

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2026-15102538-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2711.---

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: 2026.05.04 12:59:58 -03'00'

Verónica Romero  
Secretaria  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES  
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE  
GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE  
GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234  
Date: 2026.05.04 12:59:59 -03'00'