



## GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

### Sentencia TFABA

**Número:**

**Referencia:** "LOGISTECH S.A." - 2360-0330372/16

---

**AUTOS Y VISTOS:** El expediente número 2360-0330372 del año 2016, caratulado "LOGISTECH S.A.".

**Y RESULTANDO:** Que, por estas actuaciones, el Departamento de Relatoría I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires ha determinado las obligaciones fiscales de la firma "LOGISTECH S.A." (C.U.I.T. 30-70814518-8) como Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General) respecto a los meses de enero a diciembre de 2014.

Como conclusión del procedimiento seguido a la firma de marras, con fecha 05 de diciembre de 2019, el citado Departamento dicta la Disposición Delegada SEATYS N° 13496 (fojas 381/398), por la que estableció, en su artículo 5º, montos de percepciones omitidas de realizar y adeudadas al Fisco, que totalizan la suma de Pesos tres millones ciento veintiún mil quinientos doce con ochenta y cuatro centavos (\$ 3.121.512,84).

Por el artículo 6º, se aplicó una multa por Omisión equivalente al setenta por ciento (70%) del monto adeudado, conforme lo dispuesto por el artículo 61, 2º párrafo del Código Fiscal (Ley 10.397, T.O. 2011 y modificatorias).

Por el artículo 8º, se aplicó una multa de pesos cuatro mil (\$4.000), por cada una de las Declaraciones Juradas omitidas de presentar en las posiciones 01 a 12 de 2014, la cual asciende a Pesos cuarenta y ocho mil (\$48.000), conforme lo dispuesto por el artículo 60, sexto párrafo del citado Código.

En su artículo 9° estableció que corresponde aplicar a la Firma de marras un recargo del sesenta por ciento (60 %) del monto del impuesto no percibido y no ingresado al Fisco Provincial, conforme artículo 59 inc. g) del Código de la materia, con más los intereses establecidos por el artículo 96 del mismo plexo legal, calculados a la fecha de su efectivo pago.

Finalmente, en el artículo 10, de conformidad con lo normado en los artículos 21 incisos 2 y 4, 24 y 63 del Código Fiscal, se estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada con el Agente de autos por el pago del gravamen, sanciones e intereses, de los Sres. Federico Adrián Suárez Salvia y Ernesto Martín Martínez.

A fojas 406/415 se presenta el Sr. Nicolás Fabián Nicodima, en carácter de apoderado del Sr. Federico Adrián Suárez Salvia, con el patrocinio letrado del Dr. Enrique Luis Condorelli, e interpone recurso de apelación por ante este Tribunal (artículo 115 inciso b) del Código Fiscal). Que, a fojas 429 se elevan los autos a esta instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

Que, a fojas 431, se deja constancia que la presente causa ha quedado radicada en la Sala 3ra., adjudicada para su instrucción a la Vocalía de 7ma. Nominación.

Que, a fojas 453, se corre traslado a la Representación Fiscal por el término de 15 días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 457/462 obra agregado el escrito de réplica.

A fs. 463, se provee la prueba ofrecida teniéndose presente la documental y reconduciéndose la informativa ofrecida, disponiéndose en uso de las facultades conferidas por los artículos 15 y 20 inc a) apart 3° del Decreto Ley 7603/70, como Medida Para Mejor Proveer, requiriendo a ARBA a los fines de que informe si los contribuyentes involucrados en el ajuste, que allí se detallan, han presentado sus declaraciones juradas y/o pagado el impuesto sobre los Ingresos Brutos de corresponder, por el período fiscal 2014, constando la respuesta a fs. 465.

A fojas 466, se tiene por cumplida la medida ordenada a fojas 463. Se hace saber que la Sala ha quedado definitivamente integrada junto al Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal, con el Cr. Rodolfo D. Crespi y el Dr. Pablo German Petraglia como conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/4). Finalmente, atendiendo al estado de las actuaciones, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

**Y CONSIDERANDO:** I.- Que, mediante el recurso de apelación interpuesto, la parte apelante comienza su relato haciendo un repaso de los antecedentes y hechos de la causa.

Plantea, en primer lugar, la incongruencia entre los papeles de trabajo y los montos determinados. En ese sentido, explica que la fiscalización trasladó incorrectamente los subtotales que fue confeccionando en sus planillas, alcanzando un total mayor al que se desprende de las operaciones sobre las que omitió percibir. Asimismo, indica que, si bien se detrajo del ajuste a los contribuyentes que probaron debidamente el ingreso del tributo (CLADEN S.A., PLAVINIL ARGENTINA SAIC, ZOLODA S.A., y LOGICALIS ARGENTINA S.A.), lo hizo por montos menores a los que correspondían.

Continúa exponiendo que, en el caso de la firma “Boldt Gaming S.A.”, se ha logrado demostrar que no sufrió percepciones por parte de la firma, pero que no ha sido tomado en cuenta por la Agencia de Recaudación al considerar que la prueba resulta incompleta. Solicita la apertura a prueba de los restantes contribuyentes directos que se encuentran en el ajuste para que demuestren el pago del tributo.

Manifiesta que la prueba del ingreso del impuesto omitido a las arcas fiscales conlleva que se deje sin efecto la imposición de los conceptos accesorios (intereses, multa y recargos). Impugna la graduación de la multa y peticiona, en subsidio, que se reduzca al mínimo legal.

Solicita que se deje sin efecto la declaración de responsabilidad solidaria efectuada respecto de Federico Adrián Suárez Salvia, en virtud del fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Rasso, Francisco. Sucesión y otros. Apremio”. Sostiene que en ningún momento se vislumbra que ha actuado con dolo, pretendiendo endilgarle la responsabilidad por la sola circunstancia de haber sido Director de la firma. Interpreta que los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal resultan inconstitucionales al establecer un régimen objetivo diverso al previsto en los artículos 59 y 274 de la Ley 19.550. Plantea que la situación se torna más gravosa, en tanto en el caso de los agentes de recaudación se trata de endilgar una responsabilidad solidaria de la solidaridad.

Finalmente, acompaña prueba documental y ofrece prueba informativa. Hace reserva de caso federal.

**II.-** Que, a su turno, la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido advirtiéndole que el conteste se realiza sin tener a la vista el expediente, en virtud de las medidas tomadas en el marco de la pandemia COVID-19, razón por la cual, se limita a los agravios expuestos en las piezas recursivas y el acto y/o documentación que se encuentra en el sistema de trazabilidad de la agencia.

En referencia a la incongruencia entre el impuesto determinado y el detallado en la

resolución, reseña que la deuda en la resolución de inicio ascendía a \$3.381.857,16. Que de los papeles de trabajo se pueden observar las operaciones excluidas del ajuste original, circunstancia que se contrapone con el argumento sostenido por el apelante referido a la falta de identificación de las diferencias reclamadas.

En cuanto a las operaciones realizadas con la firma “Boldt Gaming S.A.”, transcribe lo expuesto en el acto, donde se concluye que no cumple con los requisitos exigidos en el Informe N° 208/06.

Respecto a la prueba que solicita en esta instancia, referida a si las firmas han presentado las DDJJ y abonado el impuesto, señala que no ha sido presentada en la etapa probatoria, deviniendo improcedente en virtud del art. 116 del C.F.

En cuanto a teoría de la carga dinámica de la prueba, señala que la mera afirmación del cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte del contribuyente no lo libera de la carga que le impone la Ley. Cita jurisprudencia.

Manifiesta que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, siendo procedente la aplicación de la multa dispuesta por el artículo 61 del Código de la materia. Resalta que tal describe la conducta de quien incumple total o parcialmente el pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento.

Agrega que la figura fiscal está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas, donde resulta inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor. Concluye que la aplicación de la multa deviene procedente en razón de que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con el ingreso del tributo, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exima. Cita jurisprudencia.

En referencia a la graduación, sostiene que se ha tenido en cuenta lo dispuesto en el art. 7 del decreto 326/97 (atenuantes inc. c y agravantes inc. a, c,y d), recordando que no ha demostrado la desproporción o el exceso alegado.

En punto a la aplicación de intereses y recargos, atento a la falta de sustento concreto para su rechazo, solicita se confirmen.

Respecto a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, puntualiza que la Agencia ha circunscripto su proceder a la normativa vigente (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Señala que el instituto reconoce su fuente en la ley y se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión.

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

Expresa que el apartamiento de la Ley de Sociedades Comerciales encuentra su fundamento constitucional válido en el art. 121 de la Constitución Nacional. El código Fiscal legisla taxativamente sobre el instituto dentro del derecho tributario, dentro de las facultades propias en la materia retenidas por las provincias.

En torno a la declaración de inconstitucionalidad del artículo 24 del Código Fiscal y la aplicación del fallo "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso, Francisco. Sucesión y otro s/ Apremio", señala que la SCJBA no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió la resolución del fallo que ha sido la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Cita jurisprudencia.

Finalmente, solicita se tenga presente para su oportunidad el Caso Federal propuesto, se desestimen los agravios traídos y se confirme la resolución recurrida.

**III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL:** Que tal como ha quedado delineada la cuestión traída a debate a esta Alzada, cabe dilucidar si la Disposición Delegada SEATYS N° 13496/19 dictada por ARBA, se ajusta a derecho.

Adentrándome al análisis sobre las cuestiones planteadas, corresponde advertir que las particularidades del caso, hacen menester alterar el orden en el tratamiento de los agravios expuestos por el apelante en su libelo.

De este modo, comenzaré diciendo que está fuera de debate la condición de agente de percepción de la firma de autos 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 total de actuación durante el mismo.

En tal contexto, el principal argumento de defensa aquí presentado, se relaciona con la inexistencia de obligación ya que, sostiene que los contribuyentes directos involucrados en las operaciones de compra efectuadas al agente de autos, sus clientes, habrían pagado per se el tributo en cada uno de los anticipos en los que no fueron "percibidos".

En relación a estas manifestaciones, corresponde recordar que a fin de eximirse de aquella responsabilidad, es carga principal del propio agente demostrar el pago del tributo en tiempo oportuno por parte de cada contribuyente directo. 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 con la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (conf. Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193). En esa misma línea *"...la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquél que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado de su obligación solo si acredita que el contribuyente ingresó esa suma (Fallos:308:442; 327:1753 y sus citas)..."* (CS, sentencia del 27 de octubre de 2015, en autos "San Juan S.A. (TF 29.974-1) cf DGI"). 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, formas y condiciones, contemplados en la normativa aplicable (B. 63.519 "Safontas de Schmidt, Susana c/Provincia de Buenos Aires s/Demanda Contencioso Administrativa").

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el mentado Informe Técnico N° 208/2016, que en sus párrafos se pronuncia señalando que *"...la cuestión planteada acerca de los extremos que deberían acreditarse...es una cuestión de prueba cuya evaluación le corresponde a la dependencia consultante en el marco de los procedimientos que se lleven a cabo. En este sentido no es posible realizar una enumeración taxativa de las pruebas idóneas sino que su aptitud estará dada por la adecuación de los extremos alegados y aportados con respecto de la finalidad perseguida..."*. Luego se aboca, en lo que atañe al Régimen de Percepción, advirtiendo que la acreditación del cumplimiento por parte del contribuyente directo debe girar en torno a la demostración: *"...que la compra del bien de que se trata se encuentra registrada en los libros de IVA o en los registros contables llevados en legal forma; luego que el contribuyente no se tomó la percepción y que pagó el impuesto, todo ello con respecto al anticipo en el que correspondía deducir 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. Así, el día que le corresponda a este cliente declarar e ingresar el impuesto, detraerá las percepciones que haya sufrido.

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

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

Volviendo al análisis del caso de autos, 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).

En torno a ello, ya ha expresado la Sala II de este Cuerpo: *“...estimo importante mencionar que, a diferencia de lo que dispone la legislación nacional en el tema - inciso c) del art. 8 de la Ley 11.683, bien que limitado a retenciones omitidas- en el ámbito local el legislador no ha previsto en forma expresa la causal aquí esgrimida (pago del gravamen por el sujeto obligado en forma directa) a efectos de exonerarse del reclamo de la porción de impuesto no recaudado, omisión que -vale aclarar desde el inicio- no impide que el juzgador analice dicha posibilidad bajo la línea argumental que trasunta el recurso, ni bien se repara que la misma reposa -en definitiva- en elementales principios generales del derecho que hacen a la buena fe que debe primar entre las partes y que, en la especie, está constituido por la denominada teoría del enriquecimiento sin causa -un bien de un sujeto (en el caso, el Fisco persiguiendo al Agente el monto del impuesto) respecto del cual ya se ha visto satisfecho por parte del contribuyente, no percibido, en ocasión de cumplir con sus propias obligaciones...”* (del Voto del Dr. Lapine en autos “Muresco S.A.”; Sentencia del 2/8/2018, Registro N° 2689).

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.

Es necesario advertir a esta altura, 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 que puede y debe ser constatado con los registros informáticos de la propia Agencia de Recaudación.

Por todo ello, se entiende procedente liberar de responsabilidad al apelante, por el pago de las percepciones que se constataron omitidas devengadas de las operaciones auditadas en autos con clientes que presentaron declaración jurada y/o abonaron de corresponder el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación al período fiscal involucrado en estas actuaciones, que lucen en el informe de fs. 465. Sobre el punto, se hace oportuno aclarar que, con relación cliente Sr. Fernández Enrique Benjamín, no existen operaciones durante el mes de septiembre. Asimismo, consultada la base HOST respecto de la firma “Gelanreva S.R.L.”, surge que por las posiciones informadas como no abonadas, ha presentado plan de pago.

Corresponde ordenar, en consecuencia, que la Agencia de Recaudación practique una reliquidación de los ajustes efectivizados, detrayendo de la base de cálculo estimada las operaciones referidas con los clientes citados a fojas 465vta.; lo que así se declara.

Sin perjuicio de cómo ha quedado resuelta la cuestión en debate, se impone realizar las siguientes aclaraciones referidas a las incongruencias reseñadas en el libelo recursivo. Así, en cuanto a los supuestos errores entre los papeles de trabajo y los montos determinados cabe advertir que, tal como señala la parte apelante, la fiscalización trasladó incorrectamente los subtotales que fue confeccionando en sus planillas, alcanzando un total mayor al que se desprende de las operaciones sobre las que omitió percibir, al ajustar dos veces las notas de crédito.

También se observa que, pese a que la Autoridad de Aplicación afirma haber excluido del ajuste a los contribuyentes CLADEN S.A., PLAVINIL ARGENTINA SAIC, ZOLODA S.A., y LOGICALIS ARGENTINA S.A. en tanto dieron cumplimiento con los extremos establecidos en el Informe 208/06, dicha circunstancia no se visualiza ni en los papeles de trabajo ni en los formularios que acompañan y forman parte del ajuste. Con lo cual, deberá proceder a su correcta liquidación; lo que así se declara.

Finalmente, en atención a las afirmaciones relativas a la firma “Boldt Gaming” vale destacar que la cuestión ha quedado zanjada en atención a la prueba producida en la presente instancia.

En torno a la sanción por omisión aplicada, corresponde su confirmación, aunque aplicando ambos sobre la porción de reclamo subsistente, todo ello siguiendo los mismos criterios y fundamentos en los cuales he expresado a través de mi voto en

autos “XEROX ARGENTINA ICSA”, Registro N° 2277, reiterado en autos “BOLDT S.A.”, Registro N° 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, entre otras, a las cuales remito breviter causae.

Por lo demás, para aquella porción resultante de pretensión fiscal, en respuesta a la alegada inexistencia de infracción, teniendo en cuenta la norma que expresamente la regula como una infracción material (artículo 61 del Código Fiscal), este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del mismo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de conformidad con lo establecido en la mencionada normativa. No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido, se debe resaltar –a su vez– que si bien es 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, 322:519).

Y es en ese sentido, comparto lo sostenido por este Cuerpo (Sala II) en el antecedente “Destilería Argentina de Petróleo S.A”, Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable “... requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que -en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal....”. En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el agente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo. No se visualiza (ni se alega siquiera) eximente alguno para la omisión en que incurriera durante todo el año 2013 y en todas sus operaciones de venta.

Por ello es que corresponde ratificar la cuantía de la sanción en relación a los nuevos montos que surjan luego de la detracción ordenada precedentemente, recordando lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto que las multas de carácter fiscal no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración sino como una sanción ejemplarizante para lograr el acatamiento a las leyes que, de otro modo, serían impunemente burladas (Fallos: t. 185, p. 251; t. 171 p. 366).

Que, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a quienes asumen la administración de la empresa, es importante destacar que resulta

evidente 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. Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), 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. Pero, además, no creo indispensable cambiar la órbita estrictamente tributaria de la responsabilidad que analizamos, para acceder a aquella finalidad estatal, en tanto 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.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por el apelante y se acredita con toda la documentación societaria anexada en autos (ver estatuto y actas de fs. 42/58). 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”.

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 al Sr. Federico Adrián Suárez Salvia.

Sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por los apelantes, 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), me llevan a descartar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la Suprema Corte.

Para ello no hace falta más que analizar el recurso en tratamiento, donde a través de su apoderado, el Sr. Suárez Salvia expone una defensa sobre el ajuste efectivizado a la empresa que administraba, con un grado de detalle e información sobre clientes,

operaciones y constancias del expediente que acredita sin lugar a duda alguna la total injerencia del mencionado en la administración tributaria de la firma, dando cuenta de haber intervenido en la decisión empresarial de no actuar como agente de percepción durante el año 2014.

Por ende, entiendo que corresponde ratificar la responsabilidad solidaria declarada al Sr. Federico Adrián Suárez Salvia, lo que así declaro. No está de más recordar que la misma solidaridad ha quedado firme para el otro integrante del órgano de administración social, Sr. Ernesto Martín Martínez, quien no ha impugnado el acto determinativo dictado.

Por el contrario, 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 con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Como se expresara, unánimemente se recepta por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal y, en consecuencia, se entiende procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

**POR ELLO, VOTO: 1º** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 406/415 por el Sr. Nicolás Fabián Nicodima, en carácter de apoderado del Sr. Federico Adrián Suárez Salvia, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 13496/19 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º** Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de sesenta (60) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III de la presente. **3º** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 10 del acto apelado, solo en relación al pago de las sanciones dispuestas (multas y recargos). **4º** Confirmar en lo demás la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero al criterio resolutivo propuesto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, salvo, en lo vinculado a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante.

En este último sentido, advierto que, dado el tenor de los agravios incoados contra su procedencia, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los Arts. 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en

autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”.

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

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

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

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente *ut supra* citado, corresponde en este punto hacer lugar al recurso incoado y dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante; lo que así declaro.

**POR ELLO, VOTO: 1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto

por el Sr. Nicolás Fabián Nicodima, en carácter de apoderado del Sr. Federico Adrián Suárez Salvia, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 13496/19, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de sesenta (60) días, practique nueva liquidación del gravamen adeudado, en los términos descriptos en el Considerando III del voto de la Instrucción. **3)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante mediante el artículo 10 del acto apelado. **4)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición recurrida, debiéndose aplicar los intereses y las multas y recargos, sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada.

**VOTO DEL DR. PABLO GERMAN PETRAGLIA:** Por las razones de hecho y de derecho puestas de manifiesto en el voto del Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal, adhiero a la propuesta resolutive que efectúa. Así lo dejo expresado.

**POR ELLO, POR MAYORIA, SE RESUELVE:** **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 406/415 por el Sr. Nicolás Fabián Nicodima, en carácter de apoderado del Sr. Federico Adrián Suárez Salvia, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 13496/19 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de sesenta (60) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III de la presente. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria endilgada por el artículo 10 del acto apelado, solo en relación al pago de las sanciones dispuestas (multas y recargos). **4º)** Confirmar en lo demás la Disposición en crisis, debiéndose aplicar intereses, multa y recargos de ley sobre los montos resultantes de la nueva liquidación ordenada. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.





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

**Providencia**

**Número:**

**Referencia:** “LOGISTECH S.A.” - 2360-0330372/16

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-17703216-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4912.