



**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:** "LA PLATA CERAMICOS S.A." - 2360-0413130/2012

---

**AUTOS Y VISTOS:** El expediente 2360-0413130/2012, caratulado "LA PLATA CERAMICOS S.A.".

**Y RESULTANDO:** Que las actuaciones se elevaron a este Tribunal con el Recurso de Apelación obrante a fojas 1/15 del Alcance N° 2 que corre como foja 2694, interpuesto por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en representación de la firma LA PLATA CERAMICOS S.A. y los Sres. Alejandro Alberdi y Guadalupe Bonilla, por derecho propio, con el patrocinio del citado profesional; contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6168 dictada por el Departamento de Relatoría Area Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 9 de diciembre de 2015.

Mediante la citada Disposición, agregada a fojas 2661/2675, se determinaron las obligaciones fiscales de firma referenciada (CUIT 30-55985402-2) como Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (Régimen General de Retención), correspondiente a los meses de enero a junio de 2010. Por el artículo 6° se estableció que las diferencias adeudadas al Fisco, por haber actuado en defecto en aquel carácter, ascendieron a la suma de Pesos Doscientos ochenta y seis mil doscientos noventa y cinco con cincuenta y cinco centavos (\$ 286.295,55), que deberá abonarse con más los accesorios previstos por el artículo 96 y los recargos del artículo 59 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O. 2011, correlativos anteriores y modificatorias). En su artículo 7° aplicó una multa equivalente al treinta por ciento (30%) del impuesto omitido, conforme a lo establecido en el artículo 61 segundo párrafo del citado Código. Y por el artículo 11, estableció la responsabilidad solidaria

e ilimitada de los Sres. Alberdi Alejandro y Bonilla Guadalupe, de conformidad a lo dispuesto por los artículos 21 inciso 2 y 4, 24 y 63 del mismo ordenamiento normativo.

A fs. 2700, de conformidad con lo normado en el artículo 121 del mismo plexo legal, se elevaron las actuaciones a este Tribunal, asignándose la causa para su instrucción a la Vocalía de la 8va. Nominación, radicándose en la Sala III (fs. 2702).

A fs. 2708, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 2709/2715 (artículo 122 del Código Fiscal).

A fs. 2718, proveyendo el ofrecimiento probatorio, se tiene por agregada la documental acompañada al recurso y se reconduce como medida para mejor proveer la prueba informativa, ordenándose librar oficios a los proveedores de la firma detallados en el recurso de apelación. A fs. 2721/2759, se acredita el libramiento ordenado.

A fs. 2814, anexando la única respuesta recibida, y encontrándose vencido el plazo de producción, se procede a clausurar el período probatorio.

A fojas 2817 en razón de la renuncia de las Vocales de la Sala III para acogerse a los beneficios jubilatorios, la instrucción de la causa quedó a cargo del Dr. Carlos A. Lapine (Conf. Ac. Ext.87/17).

A fojas 2820, la Instrucción da traslado a la Representación Fiscal para que informe si se han regularizado el impuesto y los accesorios -no alcanzados por las reducciones que prevé la ley 14890- a fin que procedan los beneficios por ella dispuestos en relación a la infracción que se discute en las presentes. Se requiere que la Defensa del Fisco acompañe copias de la base de datos para su constatación. A fojas 2826 se glosa la respuesta del Organismo Fiscal y se ordena seguir los autos según su estado.

Por último, a fs. 2832 se deja constancia que la Vocalía 8va. ha quedado a cargo del Dr. Ángel Carlos Carballal (Conf. Ac. Ext. 100/22) y que la Sala ha quedado definitivamente integrada conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Luis Alejandro Mennucci en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. Nº 65/24). Visto el estado de las actuaciones, se llaman autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

**Y CONSIDERANDO:** I.- **A)** En su escrito recursivo los apelantes comienzan señalando que en el marco del procedimiento determinativo se cursaron oficios a los proveedores involucrados en el ajuste para que éstos contesten si efectivamente

tributaron Ingresos Brutos por las operaciones celebradas con LA PLATA CERAMICOS S.A. y de ese modo lograr exonerar a la misma, omitiendo ARBA la consideración de casi la totalidad de las respuestas recepcionadas.

Luego de detallar las mismas, sostiene que las sumas fueron ingresadas al Fisco, en tiempo y forma, por los contribuyentes directos del impuesto, motivo por el cual debe liberarse de responsabilidad a la firma evitando así una doble recaudación del impuesto por parte de la Agencia.

En subsidio y para el caso de que este Tribunal entienda que las respuestas y la documentación obtenida resulten insuficientes, solicita que se permita el libramiento de nuevos oficios a las empresas involucradas.

**B)** Manifiestan que los recargos establecidos se encuentran prescriptos. Añaden que dada la naturaleza penal de los mismos, la Ley 14333 no rige para los períodos involucrados por aplicación de la ley penal más benigna. Exponen que en el año 2010 no existía en el Código Fiscal norma regulatoria alguna para la prescripción de los recargos. Frente a dicho vacío legal, entiende que debe aplicarse la jurisprudencia de la Corte Federal que ha establecido que en materia contravencional o infraccional (como son los recargos) debe aplicarse el plazo de prescripción de dos años establecido por el artículo 62 inciso 5 del Código Penal. Por lo expuesto afirma que los recargos reclamados prescribieron en el año 2012.

**C)** Solicitan que se deje sin efecto la multa por omisión, dada la inexistencia de perjuicio fiscal y la verificación de error excusable. En subsidio peticionan la reducción al mínimo de la escala legal.

**D)** En relación a la responsabilidad solidaria atribuida a los Sres. Alejandro Alberdi y Guadalupe Bonilla señalan, con cita del fallo “Raso Francisco” de la Suprema Corte Provincial, que la misma tiene naturaleza subjetiva y que en autos no se vislumbra un esfuerzo mínimo de ARBA en acreditar, al menos sumariamente, que los mismos obraron con dolo, resultando un avasallamiento mayor aún, ya que en el caso de los Agentes de Recaudación el ajuste es por deuda ajena.

Hacen reserva del caso federal y ofrecen prueba documental e informativa.

**II.-** A su turno, la Representación Fiscal, procede al tratamiento del recurso interpuesto. En primer lugar destaca que los agravios esgrimidos en los recursos de apelación presentados, son una reiteración de los planteos formulados en la instancia previa de descargo, los cuales ya han sido analizados y refutados por el juez administrativo en el acto en crisis.

A continuación resalta que la Agencia se ha ceñido en todas sus etapas a la

normativa fiscal aplicable, habiendo desarrollado el procedimiento en el marco de la legalidad y resguardando el derecho de defensa. Expone que no debe perderse de vista que las alegaciones vertidas no implican el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculos utilizados, habiéndose realizado el relato de las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que han llevado al dictado del acto aquí atacado, exponiéndose las circunstancias que dieron origen al ajuste practicado.

Por otra parte y en relación al alegado ingreso del gravamen por los contribuyentes directos, sostiene que la apelante no arrió prueba útil que permitiera desvirtuar la determinación en crisis. Advierte que una vez finalizado el período probatorio y mediante el análisis de la documentación obrante en autos, se procedió a rectificar el ajuste realizado confeccionando nuevo Formulario R-341 (foja 2627). Conforme a ello y habiéndose deducido los montos sujetos a retención cuyo ingreso por parte del contribuyente directo fue acreditado en debida forma por la firma y ante la inexistencia de elementos que permitan dilucidar que el resto de las operaciones sujetas a retención reclamadas a la empresa fueran ingresadas al Fisco, solicita se rechace el agravio incoado.

En lo atinente a la aplicación de la sanción impugnada, la Agencia sostiene el criterio objetivo de la aplicación de la multa, no resultando necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, afirmando que este tipo de figura se verifica por la simple existencia de la conducta considerada disvaliosa para el legislador que es el incumplimiento en tiempo y forma de la obligación fiscal. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura. Destaca que tampoco procede la reducción de la multa al mínimo de la escala legal.

Por otra parte y en cuanto a los recargos expresa que estos se encuentran establecidos en relación directa con los días de demora en el pago del impuesto (artículo 59 del Código Fiscal), no existiendo un margen discrecional para el órgano decisor para su aplicación, añadiendo que los mismos también se aplican a los agentes de recaudación que no hubieren percibido o retenido el tributo, subsistiendo dicha obligación aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable.

En relación a la prescripción de los recargos opuesta destaca su improcedencia, indicando que resulta evidente que la intención del legislador provincial siempre ha sido comprender en la normativa sobre prescripción contenida en el Código Fiscal, a las acciones que posee el Fisco como sujeto activo de la relación tributaria. Agrega que ello se patentiza en materia sancionatoria toda vez que en la medida de la incorporación de nuevos institutos fue realizando las aclaraciones legislativas del caso y finalmente fue con la Ley 14333 que utilizó una expresión comprensiva de

todos los supuestos de prescripción de las acciones para la aplicación de las diversas penas. Continúa expresando que resultaría carente de sentido pensar que se ha pretendido excluir de la previsión del artículo 157 del Código Fiscal a una pena (recargos) que resulta casi exclusiva de la legislación fiscal local y no así a las restantes (multas, clausuras, etc) que tienen recepción en la ley de fondo.

En torno a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria endilgada, sostiene que la Agencia ha circunscripto su accionar a la normativa vigente (artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal). Alega que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria; se trata de una obligación a título propio por deuda ajena. Agrega que los responsables solidarios son aquellos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de culpabilidad, cuya ausencia se vislumbra en autos. En cuanto a la aplicación del Fallo “Raso”, destaca que en tal decisorio la mayoría no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad.

Luego de la cita de diversos precedentes jurisprudenciales, concluye sosteniendo que las quejas traídas respecto a la responsabilidad solidaria deben rechazarse por resultar infundadas. Advierte en cuanto a la declaración de inconstitucionalidad de las normas del Código Fiscal, que por aplicación del artículo 12 de dicho plexo normativo, es una cuestión que exorbita la competencia de esta instancia.

Por lo expuesto, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal para el momento procesal oportuno.

**III.- VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL:** En atención a las alegaciones efectuadas por la parte apelante, se debe decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEFSC n° 6168/15 dictada por ARBA.

**1)** En tal sentido, corresponde atender la crítica efectuada por los apelantes sobre el proceder del juez administrativo actuante en la valoración de la prueba producida en etapas anteriores de defensa, extremo que pareciera encerrar un planteo de nulidad.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha sostenido: “...*En tales condiciones, el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado, por el recurrente, no*

*es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad, como para afectar la validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiteradas oportunidades este tribunal ha sostenido que la eventual restricción de la defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 267:393; 273:134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)...” (C.S.J.N., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: “Hidroinvest S.A. (TF 19.366-1) c/ D.G..”).*

Atendiendo a esta clara postura pretoriana, es de advertir que la descripción realizada por la apelante trasunta más bien una disconformidad subjetiva con los criterios expuestos por la Autoridad de Aplicación, extremo que no ha de considerarse en el marco de un recurso de nulidad, sino en la presente instancia de apelación.

**2)** Aclarado lo anterior, con relación al ajuste de fondo, vale recordar que “...*El agente de retención es aquel sujeto a quien la norma le atribuye el deber de practicar retenciones sobre los fondos de que dispone por deudas tributarias de terceros, cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal con la consecuente obligación de ingresar al Fisco los importes retenidos en el término y en las condiciones establecidas. Se justifica la retención en el deber de colaboración que se le impone a un sujeto distinto del contribuyente por estar interpolado en la relación jurídica tributaria, pues dicha circunstancia le permite amputar el tributo en la fuente...*” (S.C.B.A., causa I. 2321, "Itoiz, Damián y otros c/Municipalidad de Junín s/Inconstitucionalidad Ordenanza 4201", sent. del 29-II-2012).

Tratamos entonces con una obligación sustantiva, surgida de la Ley. Asimismo, se encuentra fuera de debate al no haber sido objeto de agravio por el apelante, su condición de agente de retención durante el período fiscalizado (artículos 21 inciso 4, 94 y 202 del Código Fiscal; Libro Primero, Título V, Capítulo IV Sección 1 y 4 de la Disposición Normativa Serie B N° 1/2004, sus modificatorias y complementarias), así como la omisión de actuación durante el mismo; siendo obligación específica del agente 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", sent. del 18-V-2011).

La obligación del Agente nace en el momento en que se produce el hecho previsto por la norma tributaria debiendo efectuar entonces, la detracción 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 y la consiguiente responsabilidad potencial por el incumplimiento (Osvaldo Soler "Derecho Tributario. Económico. Constitucional. Sustancial. Administrativo. Penal". Ed. "La Ley" Ed. 2002 Pág. 193). En el mismo sentido *"...que 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) c/ DGI").

Por ello 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. Y es allí donde gira la controversia, donde corresponderá indagar sobre su efectividad a fin de decidir si se dan los extremos fácticos necesarios para exonerar al agente de su responsabilidad.

El interrogante a plantear a esta altura es si resulta suficiente solo la acreditación de tal ingreso.

Aclarado entonces que la cuestión se desplaza a un problema de hecho y prueba, me permito analizar el Informe Técnico nº 208/2006 de ARBA, citado por el acto apelado, que en sus párrafos pertinentes señala que *"... respecto a los elementos que deberían acreditarse para demostrar que las sumas antes mencionadas fueron ingresadas al Fisco por los contribuyentes directos, podemos citar, a modo de ejemplo, y para el supuesto en que se trate de retenciones no efectuadas, que la operación vinculada al pago efectuado se encuentre documentada con factura o documento equivalente que reúna los requisitos establecidos en la resolución general 1415/03 de la AFIP y sus modificatorias; que dicha factura se encuentre registrada en el libro de IVA ventas del emisor o en sus registros contables llevados en legal forma. Asimismo deberá comprobarse que el importe de dicha operación se encuentre incluido en el monto imponible declarado para el impuesto sobre los Ingresos Brutos en el anticipo que corresponde y que se ha ingresado el pago..."*.

Sin dudas que, de ser como lo alega el apelante, resultaría inaceptable una arbitrariedad fiscal en la etapa probatoria. Tal obrar fiscal generaría, ignorando prueba aportada u ofrecida sin acción alguna tendiente a su confirmación, 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).

Sin embargo, esto no lleva a permitir desligar de responsabilidad al agente omisor por el mero hecho de constatar la presentación de declaración jurada de sus proveedores. Ello así, toda vez que en este caso (a diferencia del agente de percepción) es posible realizar un seguimiento de la venta o prestación efectuada al agente. Se realizó aquí el hecho imponible y el importe gravado ha de estar debidamente facturado y registrado en cada caso, como para generar así la posibilidad de probar la declaración y pago del impuesto por el proveedor.

Paralelamente, no puede colocarse al agente omisor ante la obligación de producir “prueba diabólica”, eximiéndolo de toda carga que pueda ser cumplida con mejores condiciones por la propia fiscalización.

Así las cosas, es criterio de esta instrucción que deviene pertinente analizar no solo la prueba producida en la presente instancia, sino además revisar la evaluación que el juez administrativo ha realizado sobre la producida en instancia del descargo de ley. Esto se impone a la luz de determinadas exigencias planteadas por el Fisco respecto a las formas que deben respetarse por parte de los proveedores a la hora de contestar los oficios diligenciados. Sin perder de vista que se trata de aportar información sobre un tercero (el agente de retención con el que operó comercialmente), entiendo irrazonable exigirle asumir el coste de una certificación contable o la certificación de documental por escribano público, cuando es una documentación que fácilmente puede ser auditada por la propia fiscalización en pos de, reitero, descartar el riesgo de un enriquecimiento ilícito por parte del Fisco.

Analizando el informe final de fs. 2630/2632, reproducido por el juez administrativo en los considerandos del acto apelado, se observar que solo se consideró detraer de la base de cálculo del ajuste, las operaciones con 2 proveedores que habrían cumplido las condiciones del mencionado Informe 208/2006. Sobre el resto de las respuestas de los restantes 32 proveedores, se rechazó su valor probatorio por “...no aportar Libro IVA Ventas COMPLETO, o detalle mensual con identificación de las facturas, o no se encontraba la Certificación contable...”.

Sin embargo, repasando las respuestas a los oficios recibidos, tanto en esta instancia por la firma Saint Gobain Argentina SA (fs. 2762/2813), como en la anterior por los otros 31 proveedores (fs. 514/2436), puede verificarse que la mayoría de ellos han acompañado copia de sus Libros IVA Ventas, asegurando no haber sido retenidos por el agente de marras y acreditando (por sí o por las constancias de la Base de Teleprocesamiento de Datos – Host de la propia Agencia de Recaudación) la presentación de su propia declaración jurada en el impuesto.

Corresponderá en consecuencia, detraer las operaciones vinculadas con dichas firmas del ajuste original. La excepción a ello, por lo que debe confirmarse lo

ajustado, se da con las operaciones con las firmas: a) CLM SRL, b) STOP SEGURIDAD PRIVADA SA, c) CARRERA SERGIO RUBEN, d) GALLUZZI JORGE R., e) SEDCAR de SEBASTIAN E. CARELLI y f) FLETES SERGIO DE SERGIO BRIGATTI, quienes no acompañaron siquiera copia de sus registraciones y/o no se verifican declaración jurada y/o pagos en el impuesto. Así lo voto.

**3)** En cuanto a los recargos, cuya prescripción se pregon, no debe obviarse la particular forma de devengamiento que dispone para su cálculo el artículo 59 del Código Fiscal, esto es: *“El ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación y de retención después de vencidos los plazos previstos al efecto, hará surgir –sin necesidad de interpelación alguna- la obligación de abonar juntamente con aquéllos los siguientes recargos, calculados sobre el importe original con más lo establecido por el artículo 96 de este Código: ... g) Más de ciento ochenta (180) días de retardo, el setenta por ciento (70%). Los plazos indicados se contarán en días corridos, desde la fecha en que debió efectuarse el pago y hasta aquella en que el pago se realice ... Los recargos son aplicables también a los agentes de recaudación que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable”*.

Entiendo incorrecto analizar la prescripción de este instituto de manera paralela a la multa por omisión. Más allá de su clara naturaleza sancionatoria, aquel análisis debe correr en línea con la prescripción de las obligaciones cuyo incumplimiento produce su devengamiento de pleno derecho, es decir, la retención omitida o no depositada. Asimismo, debe estarse al momento en que el recargo termina de nacer (180 días del vencimiento) y a los efectos que sobre los mismos genera la falta de pago de la obligación principal por parte del agente. No pierdo de vista sin embargo, que la Corte Suprema ha dispuesto la aplicación del Código Penal como plexo para decidir en materia de sanciones tributarias locales (precedentemente “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar”). Sin embargo, entiendo inaplicable esta doctrina pretoriana en eventual relación a los recargos previstos por el artículo 59 del Código Fiscal, considerando que ni el Código Penal ni el antecedente citado de la Corte Suprema los mencionan. Consecuentemente, no creo posible a este Tribunal extender vía interpretativa la aplicación sobre los mismos de tan particular doctrina (conf. artículo 12 del Código Fiscal y 14 de la Ley 7603). En este sentido me pronuncié recientemente en autos “FIBRA PAPELERA S.A”, Sentencia del 25/11/2024, Registro 4818 de la Sala III, y anteriormente en autos “GARDEN LIFE S.A.”, Sentencia del 19/09/2024, Registro 2556 de la Sala I, entre otras, a cuyas consideraciones me remito.

Por otra parte, resulta evidente que la intención del legislador provincial siempre ha

sido comprender en la normativa sobre la prescripción contenida en el Código Fiscal, a todas las acciones que posee el Fisco como sujeto activo de la relación tributaria. Y ello, justamente, se patentiza en materia sancionatoria, toda vez que en la medida de la incorporación de nuevos institutos se fueron realizando las aclaraciones legislativas del caso (vgr. Clausura -cf. Ley N° 11808). Finalmente, fue con la sanción de la Ley N° 14.333 que utilizó una expresión comprensiva de todos los supuestos de prescripción de las acciones para la aplicación de las diversas penas (“... aplicar y hacer efectivas las sanciones...”). En oportunidad de su alegato, el mismo apelante afirma que la multa no se encuentra prescripta lo que lleva a confirmar que los recargos han sido exigidos en tiempo hábil. Por ello, cabe concluir que se encuentran plenamente vigentes las facultades de ese Fisco para exigir el pago de las obligaciones fiscales y las sanciones impuestas

4) Por lo demás, atendiendo a la subsistencia de diferencias adeudadas, deberán confirmarse las sanciones dispuestas (recargos y multa por Omisión, artículos 59 y 61 del Código Fiscal), aunque aplicando ambas 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 No 2275, ambas Sentencias de la Sala I, de fecha 2 de marzo de 2021, y en “HECAMESUR S.A.”, Sentencia del 5 de abril de 2022, Registro 2388, entre otras, a las cuales remito brevitatis causae.

Respecto a 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.

Por lo demás, deviene en principio inaceptable el planteo efectuado por la apelante ya que su forma de cálculo se encuentra legalmente reglada, siendo vedado a este Cuerpo cambiar las pautas y modalidades decididas por el legislador para su devengamiento y cálculo.

Asimismo, conviene recordar que, si bien las infracciones deben ser imputables tanto objetiva como subjetivamente para justificar la imposición de una sanción, la norma glosada no exige una intención dolosa, sino que resulta suficiente la culpa del responsable en el cumplimiento de sus obligaciones fiscales (cfr. Fallos: 303:1548; 322:519, entre otros). En efecto, la norma de referencia sanciona la mera culpa o negligencia por parte del responsable en el cumplimiento de sus deberes tributarios, por lo que no requiere la verificación del dolo en la conducta, sino que basta que se configure la omisión de impuesto por no haber actuado como agente de percepción, tal como ocurrió en el caso. En este orden, deviene más que razonable la

graduación propuesta por el juez administrativo, considerando que la empresa de marras decidió no practicar retenciones durante los meses auditados de 2010, sin oponer siquiera un intento de justificación en tal omisión.

En consecuencia, tanto la sanción del artículo 61 como los recargos del artículo 59 del Código Fiscal, deberán aplicarse, aunque sobre la porción de reclamo subsistente, lo que así voto. Lo mismo se concluye para los intereses previstos por el artículo 96 del Código Fiscal, cuya aplicación sobre todo reclamo subsistente se impone por mandato legal, sobre la base de la naturaleza resarcitoria de los mismos (conf. Sala II en autos “GEFCO ARGENTINA S.A.”, Sentencia del 19 de junio de 2024, Registro 3511, entre muchas otras)

**5)** En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a los miembros del directorio de la entidad, es importante destacar que resulta evidente encontrar el fundamento de la misma en lo 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.

Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la parte apelante, extremo además acreditado en autos con toda la documentación societaria aportada a fs. 6/46 (Estatuto Social y actas de asamblea y directorio). Cabe agregar 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”*.

Además, 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 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Alejandro Alberdi y Guadalupe Bonilla.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo efectuado por la apelante, 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 considerar inaplicable la doctrina pretoriana supra referenciada, al evidenciarse de manera palmaria el aspecto subjetivo en autos.

Para ello, basta con analizar el contenido del recurso en tratamiento, donde ambos administradores, presentados por derecho propio, realizan en primera persona una minuciosa descripción de la situación de la firma frente al reclamo fiscal, detallando, proveedores, operaciones, y demás pormenores propios del giro comercial de la firma, dando cuenta de haber intervenido directamente en la administración social y decidido no practicar las retenciones que se reclaman a la empresa.

Paralelamente, en cuanto al Sr. Bonilla en particular, es quien suscribe como presidente de la firma los Estados Contables de la empresa al 30/09/2010, con descripción detallada de los pasivos fiscales en general y del concepto de marras en particular (ver fs. 54).

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.

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 (vista de diferencias, disposición de inicio y disposición determinativa) y en más de una década de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la empresa, 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.

En materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumo sin embargo 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.

**6)** Que 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.

**POR ELLO, VOTO:** **1º)** Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación, presentado a fojas 1/15 del Alcance N° 2 que corre como foja 2694, interpuesto por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en representación de la firma LA PLATA CERAMICOS S.A. y los Sres. Alejandro Alberdi y Guadalupe Bonilla, por derecho propio, con el patrocinio del citado profesional; contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6168 dictada por el Departamento de Relatoría Area Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 9 de diciembre de 2015. **2º)** Requerir a la Autoridad de Aplicación a que en el plazo de treinta (30) días, practique nueva liquidación en los términos descriptos en el Considerando III, Punto 2) de la presente. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria atribuida por el artículo 11 del acto impugnado, solo en relación al pago de las sanciones aplicadas. **4º)** Confirmar en las restantes cuestiones la Disposición citada, debiéndose aplicar intereses, recargos y multa sobre las resultas de la reliquidación ordenada.

**VOTO DEL CR. RODOLFO DAMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, en atención a los agravios incoados por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6168/15, debo señalar en primer término que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal, bajo los **puntos 1** (nulidad) y **2** (ingreso del tributo reclamado al agente por parte de los contribuyentes directos del gravamen) de aquél; lo que así declaro.

Por su parte, en relación con el planteo prescriptivo incoado contra la vigencia de las facultades del Fisco para aplicar recargos (**punto 3**), debo aclarar, frente a los

argumentos que sustentan a dicho planteo, que no obstante compartir la postura de la apelante en cuanto a la necesidad de resolver la controversia a partir de las disposiciones que regulan la prescripción en materia penal (Arts. 62, Inc. 5, 63 y Ccs. del Código Penal), ello se debe, en rigor, a la reconocida naturaleza penal de los recargos y a que tienen origen en la misma conducta reprochada (o en la misma transgresión al ordenamiento jurídico).

Estas circunstancias, determinan que, por afinidad, deba aplicarse a su respecto el mismo criterio que rige a las multas tributarias (pues –en definitiva– en ambos casos se trata de sanciones patrimoniales).

En efecto, resulta oportuno destacar que, así como el Código Fiscal vigente durante el año 2010 no preveía específicamente la situación (toda vez que, tal como lo indica la apelante, los Arts. 131 y 133 de dicho código regulaban la prescripción de las facultades de la Autoridad de Aplicación para “...*aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas...*”, a diferencia de los textos posteriores a la reforma incorporada a través de la Ley N° 14.333, que refieren en general a las facultades del Fisco para aplicar y hacer efectivas “*las sanciones*” correspondientes), tampoco lo hacía el Código Penal (ni lo hace actualmente).

Sin embargo, a juicio del suscripto, la ausencia de una regulación específica en este punto, en atención al rol que cumple la prescripción liberatoria en materia penal como garantía básica del imputado frente al poder punitivo del Estado, impone la necesidad resolver el planteo incoado con el mismo criterio imperante para las multas fiscales.

Aclarado entonces lo que antecede, debo señalar por su parte que, recientemente, la CSJN ha tenido oportunidad de analizar por primera vez la validez constitucional de las normas locales que rigen la prescripción liberatoria de las multas tributarias, en autos “Recurso de hecho deducido por la actora en la causa Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de T.D.F. A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo – medida cautelar” (Sentencia del 7/3/23), antecedente en el cual, luego de sostener la naturaleza penal de las infracciones fiscales, y los lineamientos básicos de la doctrina que emerge de sus precedentes “Lazaro Rabinovich” (Fallos 198:139, supuesto en el que analizó la validez de las normas provinciales que regulaban la prescripción liberatoria de las multas administrativas aplicadas por violación a las Leyes N° 371 y N° 1002 de la Provincia de Mendoza sobre descanso dominical, otorgando preeminencia al Código Penal) y “Filcrosa” (Fallos 326:3899, en el que puntualizó que las normas provinciales que reglamentaban la prescripción liberatoria de los tributos en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil resultan inválidas, toda vez que el mentado instituto, al encuadrar en la cláusula del Art. 75 inciso 12 de la Constitución Nacional, no es propio del Derecho Público local, sino que se trata de un instituto

general del derecho), sostuvo: “...en tales condiciones, y siguiendo la doctrina referida en el considerando que antecede, cabe concluir en que corresponde aplicar al sub examine el plazo establecido en el inc. 4° del Art. 65 del Código Penal y, por lo tanto, el recurso extraordinario deducido por la actora debe tener favorable acogida. Ello es así pues es a ese cuerpo normativo a quien le incumbe legislar sobre la extinción de acciones y penas, sin perjuicio del derecho de las provincias al establecimiento de particulares infracciones y penas en asuntos de interés puramente local, como lo ha decidido esta Corte en Fallos: 191:245 y 195:319.”

Consecuentemente, habiéndose pronunciado la CSJN en los términos transcritos, y habiendo el suscripto adherido oportunamente a la doctrina que emerge del fallo “Filcrosa” (ver mi voto para la causa “Total Austral S.A. Sucursal Argentina”, Sentencia de Sala III de fecha 15 de diciembre de 2020, Registro N° 4217; a cuyas consideraciones remito en honor a la brevedad), corresponde aplicar el criterio que dimana del precedente *ut supra* referenciado y sostener, en definitiva, que en casos como el presente se deben considerar inaplicables las normas del Código Fiscal que –en materia de prescripción liberatoria de sanciones– se opongan a lo regulado en la normativa de fondo.

Todo ello, sin perjuicio de señalar: 1) que considero –en rigor– que esta parcela del derecho bajo análisis resulta ser un ámbito de competencia provincial no delegado a la Nación (vía Art. 75 Inc. 12 de la Constitución Nacional), donde el derecho público local resulta prevalente sobre lo regulado por el derecho común; y 2) que, a juicio del suscripto, frente a aquellas infracciones que dependen de una previa determinación de la obligación fiscal, resulta irrazonable limitar a un plazo bienal el ejercicio del poder sancionatorio consecuente siendo que, en el caso de un contribuyente, el plazo de prescripción pertinente es quinquenal y, de igual término para el agente de recaudación, en tanto las partes concuerden en su aplicación.

Sin embargo, reconociendo en la CSJN el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia (Fallos 311:1644, entre muchos otros), y la obligatoriedad de sus precedentes en la materia (Fallos 320:1660), razones de celeridad y economía procesal me llevan a aplicar la doctrina judicial *ut supra* citada, con el alcance detallado; lo que así declaro.

En este marco, luego, corresponde señalar que, en casos como el de autos, resulta aplicable, por sobre lo establecido por Art. 157 del Código Fiscal (Art. 131 del T.O. 2004), lo normado por el Art. 62 del Código Penal, que establece: “La acción penal se prescribirá durante el tiempo fijado a continuación: 5°. A los dos años, cuando se tratare de hechos reprimidos con multa”.

A su vez, debe señalarse que el plazo bienal en cuestión debe computarse conforme

lo regulado por el Art. 63 de dicho Código Penal, que establece: “*La prescripción de la acción empezará a correr desde la medianoche del día en que se cometió el delito o, si éste fuese continuo, en que cesó de cometerse*”. Ello, por cuanto el diferimiento del inicio del cómputo propuesto por el Art. 159 el Código Fiscal también debe reputarse inaplicable bajo los lineamientos del criterio expuesto por la CSJN en los precedentes referenciados.

Frente a ello, y toda vez que el Art. 59 del Código Fiscal (vigente a la fecha de consumación de la conducta reprochada), disponía en lo pertinente: “*El ingreso de los gravámenes por parte de los agentes de recaudación después de vencidos los plazos previstos al efecto hará surgir –sin necesidad de interpelación alguna- la obligación de abonar juntamente con aquéllos los siguientes recargos calculados sobre el importe original con más lo establecido por el Art. 96 de este Código (...) Los recargos son aplicables también a los agentes de recaudación y de retención que no hubiesen percibido o retenido el tributo y la obligación de pagarlos por parte del agente subsiste aunque el gravamen sea ingresado por el contribuyente u otro responsable*”, debo destacar que he concluido en diversos precedentes de este Tribunal que el cómputo del plazo bienal en cuestión debe hacerse a partir de las fechas de vencimiento previstas por la Autoridad de Aplicación para la presentación de las correspondientes declaraciones juradas.

Así, cabe entonces analizar la última posición fiscal en cuestión toda vez que, de estar prescripta, las más antiguas –en principio– también lo estarían.

En este sentido, en el caso de autos (agente de recaudación del Régimen General de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos), el vencimiento del plazo previsto para la presentación de la declaración jurada, y para la realización del pago pertinente, vinculada a la posición 2Q 6/2010, se produjo el 12 de julio de 2010 (Conf. Calendario de Vencimientos aprobado por la ARBA mediante Resolución Normativa N° 85/09).

Así, el cómputo del plazo bienal contemplado en el Art. 62 Inc. 5 del Código Penal, comenzó a correr a las 24 Hs. de dicha fecha y venció el 13/7/12, sin que surjan de las presentes actuaciones causales de suspensión o interrupción que hayan alterado su curso (ni el propio de las posiciones más antiguas).

De conformidad con lo expuesto, corresponde en este punto, hacer lugar al planteo incoado y declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar los recargos en cuestión; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, debo señalar seguidamente que, sobre la base de las consideraciones expuestas por mi colega preopinante, adhiero asimismo a lo

resuelto bajo los **puntos 4** (en lo estrictamente vinculado a la multa por omisión aplicada y su graduación) y **6** (reserva del caso federal) de su voto; lo que así declaro.

Finalmente, en relación con los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida en autos de conformidad con lo dispuesto por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (**punto 5** del voto de la Instrucción), 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 dichos artículos; 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 a los apelantes; lo que así declaro.

**POR ELLO, VOTO:** **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en representación de la firma “LA PLATA CERAMICOS S.A.”, y por los Sres. Alejandro Alberdi y Guadalupe Bonilla, por sus propios derechos, con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6168/15, dictada por el Departamento de Relatoría Area Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de treinta (30) días, practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por el agente, de conformidad con lo expuesto en el Considerando III, Punto 2, del voto de la Instrucción. **3)** Declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar los recargos previstos en el Art. 59 del Código Fiscal. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes sobre la base de lo establecido por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada, debiéndose aplicar los intereses y la multa por omisión sobre las resultas de la reliquidación ordenada.

**VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI:** Que en razón de las cuestiones controvertidas, comparto el voto del Cr. Rodolfo D. Crespi, por las razones de hecho y de derecho que desarrolla. Así lo dejo expresado.

**POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE:** **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación incoado por el Dr. Enrique Luis Condorelli, en representación de la firma “LA PLATA CERAMICOS S.A.”, y por los Sres. Alejandro Alberdi y Guadalupe Bonilla, por sus propios derechos, con el patrocinio letrado del citado profesional, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 6168/15, dictada por el Departamento de Relatoría Area Metropolitana de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2)** Ordenar a la Autoridad de Aplicación que, en el plazo de treinta (30) días, practique una nueva liquidación del gravamen adeudado por el agente, de conformidad con lo expuesto en el Considerando III, Punto 2, del voto de la Instrucción. **3)** Declarar la prescripción de las facultades del Fisco para aplicar los recargos previstos en el Art. 59 del Código Fiscal. **4)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes sobre la base de lo establecido por los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal. **5)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada, debiéndose aplicar

los intereses y la multa por omisión sobre las resultas de la reliquidación 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:** “LA PLATA CERAMICOS S.A.” - 2360-0413130/2012

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-17706809-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4913.