



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

**A C U E R D O**

La Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, de conformidad con lo establecido en el art. 4 del Acuerdo n° 3971, procede al dictado de sentencia definitiva en la causa A. 72.776, "Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", con arreglo al siguiente orden de votación (Ac. 2078): doctores **Soria, Kogan, Pettigiani, Torres.**

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

La Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo con asiento en San Martín rechazó la pretensión anulatoria impulsada contra la resolución 1.184/09, dictada por el Tribunal Fiscal de Apelación (v. fs. 409/438).

Disconforme con dicho pronunciamiento, la actora interpuso recursos extraordinarios de nulidad y de inaplicabilidad de ley (v. fs. 441/455), de los cuales fue concedido únicamente este último (v. fs. 457/458).

Dictada la providencia de autos para resolver (v. fs. 475), glosado el memorial de la demandada (v. fs. 483/490) y encontrándose la causa en estado de pronunciar sentencia, la Suprema Corte resolvió plantear y votar la siguiente

**C U E S T I Ó N**

¿Es fundado el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto?



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

**V O T A C I Ó N**

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

I.1. El señor Sebastián Casón promovió una pretensión anulatoria contra la resolución 1.184/09, por medio de la cual el Tribunal Fiscal de Apelación confirmó el acto administrativo que, en cuanto aquí concierne, estableció la responsabilidad solidaria de aquel con la firma Stop Car S.A., por el pago de gravámenes, intereses y multas.

Criticó que al determinar la deuda impositiva de la sociedad mencionada el Fisco asignara el ciento por ciento (100%) de los ingresos verificados a la Provincia de Buenos Aires, pese a tratarse de una contribuyente inscripta en el régimen de Convenio Multilateral.

Reprochó que el Tribunal Fiscal de Apelación haya tenido por desistido el recurso interpuesto por la firma, destacando que la prueba allí ofrecida había sido sustanciada y que su resultado lo favorecía, por lo que apuntó que al menos debería habérsela considerado al abordar las quejas relacionadas con la extensión de solidaridad.

Con relación a esta última, cuestionó que no fuera reconocida su naturaleza subsidiaria ni su carácter sancionatorio. Sostuvo que solo la firma contribuyente verifica el hecho imponible y que a falta de un actuar disvalioso que le sea imputable, la responsabilidad de aquella no podía serle extendida.

Denunció violación del debido proceso adjetivo,



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

porque no se le siguió un procedimiento administrativo autónomo, sino que solo se le dio intervención en el de la misma sociedad. A su entender, para declararlo responsable debió esperarse que la determinación de la deuda principal se hallara firme.

Manifestó que en autos nada se adeudaba, advirtiéndole que el juez que intervino en el concurso preventivo de Stop Car S.A. declaró inadmisibile el pretendido crédito fiscal.

Asimismo, postuló que en materia sancionatoria rige el principio de personalidad de la pena, por lo que juzgó improcedente la extensión de responsabilidad por la multa impuesta a la firma mencionada. Negó verificar el elemento subjetivo necesario a tal fin.

I.2. A fs. 107/109, la Cámara actuante acumuló al proceso iniciado por el señor Sebastián Casón otro de objeto idéntico instado por el señor Enrique Casón, también declarado responsable solidario por el acto administrativo confirmado mediante la resolución 1.184/09 del Tribunal Fiscal de Apelación.

En lo que interesa, la demanda agregada contiene alegaciones sustancialmente análogas a las ya reseñadas en el punto anterior.

I.3. En uso de la facultad conferida por el art. 32 de la ley 12.008, a fs. 259/263 los actores ampliaron sus fundamentos y ofrecieron nuevos elementos de prueba.

Indicaron que la responsabilidad solidaria de los directores de sociedades se caracteriza por ser



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

subjetiva, restrictiva, accesoria y subsidiaria y que en la actualidad dicha figura es utilizada sin observar tales principios, como una medida coactiva de obtención de recaudación espuria.

Puntualizaron que el Fisco les inició un juicio de apremio por los conceptos aquí discutidos, pese a que -a la época de esta presentación- la magnitud y exigibilidad de la misma pretensión contra la sociedad contribuyente estaba pendiente de esclarecimiento en el marco de su concurso preventivo. Aseveraron que ello agravaba la situación planteada desde la perspectiva de los principios de accesoriedad y subsidiariedad, inherentes a la responsabilidad solidaria.

II. El tribunal a quo rechazó, en instancia originaria, las acciones incoadas por los señores Sebastián y Enrique Casón (conf. arts. 2 inc. 1, CCA y 2, ley 12.074 -texto según ley 13.405-).

Para así decidir, consideró en primer lugar que el cuestionamiento al monto determinado se mostraba débil, toda vez que en autos no se propuso prueba reputada fundamental, como documentación apta para distribuir los ingresos totales de Stop Car S.A. entre las distintas jurisdicciones en que esta desarrollaba su actividad y -en especial- una informe pericial contable que demostrara que el método empleado resultaba erróneo.

Admitió que sí se ofreció el incidente promovido por el Fisco en el concurso preventivo de dicha sociedad, pero advirtió que, a su juicio, tal proceso no desvirtuaba la decisión adoptada contra los directores en



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

sede administrativa. Restó importancia a los informes periciales producidos en aquel marco por entender que presentaban inconsistencias o carecían de rigor técnico y descartó que el importe admitido por el juez comercial condicionara sin más la suerte de las demandas de autos, diferenciando la deuda de Stop Car S.A. de la de los señores Sebastián y Enrique Casón.

Interpretó que entre tales conceptos no mediaba relación de subsidiariedad, sino que el vínculo de los directores con el Fisco es directo y a título propio. En sustento de sus dichos invocó también lo dispuesto por el art. 55 de la ley 24.522 y la doctrina sentada por esta Corte en la causa C. 96.621, "Bressani", sentencia de 29-XII-2008.

Con respecto a la solidaridad de los directores de sociedades, postuló que el Código Fiscal no contiene una regulación exorbitante o extraña al derecho común, sino que, de manera semejante a otros dispositivos legales (entre los que mencionó a la ley 11.683 y al art. 274 de la Ley de Sociedades Comerciales), consagra una presunción de culpa. Afirmó que de acuerdo al Código Fiscal (conf. art. 24, t.o. 2011), los actores debieron haber requerido a la sociedad los montos adeudados al Fisco para librarse de responsabilidad, lo que no consideró acreditado. Desestimó que se trate de un instituto de naturaleza represiva al que corresponda aplicarle los principios propios del derecho penal.

Descartó asimismo los agravios vinculados con la presunta violación del debido proceso adjetivo,



*Suprema Corte de Justicia  
Provincia de Buenos Aires*

A-72776

resaltando el correcto cumplimiento de lo dispuesto por el art. 113 del Código Fiscal (t.o. 2011), que ordena un procedimiento administrativo similar al vigente en la órbita nacional. Con cita de doctrina de esta Suprema Corte, añadió que, en todo caso, los actores deberían haber mencionado cuáles fueron los argumentos o defensas que se vieron privados de presentar.

Tampoco consideró acreditados otros reparos expuestos, como la existencia de un error excusable de hecho o de derecho que eximiera de la multa impuesta y la supuesta imposibilidad de pago derivada de la apertura del concurso preventivo de la sociedad.

En cuanto a las costas, encontró mérito para establecerlas en el orden causado, de acuerdo con lo preceptuado por el art. 51 primera parte *in fine* del Código Contencioso Administrativo (texto según ley 14.437), en razón de que, aunque a la fecha de la sentencia la normativa aplicable había sido sustituida, toda la actividad procesal se desarrolló bajo la vigencia de la anterior ley 13.101, que con carácter general consagraba aquella distribución.

III. Mediante el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto, los actores atacan la interpretación dada por la Cámara interviniente al instituto de la responsabilidad solidaria en materia tributaria, citando lo dispuesto por el art. 21 del Código Fiscal (t.o. 2011) y cuestionando, en especial, que por esa vía se permita que el Estado provincial cobre a los directores de la sociedad contribuyente una suma



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

varias veces superior que la reclamada a esta última por los mismos conceptos, según lo admitido en el marco de su concurso preventivo.

Pregonan que la obligación tributaria es indisponible, única e indivisible, para seguidamente invocar en su apoyo los principios constitucionales de legalidad, capacidad contributiva e igualdad.

Rechazan lo afirmado por la sentencia impugnada en el sentido de que la relación entre los directores y el Fisco sea "a título propio", advirtiéndolo que en rigor se trata de responsables por deuda ajena e insistiendo en el carácter accesorio de su deuda, sobre la base de lo preceptuado por el art. 523 del -hoy derogado- Código Civil.

Aseguran que la responsabilidad en cuestión exige: a) estricta consagración legal, porque a través de ella se desplaza el aspecto subjetivo del hecho imponible; b) subsidiariedad, por no enfocarse en el realizador de este último, consagrando en cambio una obligación refleja; y c) un rango de subjetividad que proscriba la atribución mecánica de responsabilidad por el solo hecho de desempeñar ciertas funciones estatutarias.

Sostienen que la solidaridad debatida constituye una sanción "anómala" o "encubierta", pero que, de todas formas, su naturaleza represiva y subjetiva resulta indiscutible.

Añaden que la procedencia de dicha figura depende siempre del incumplimiento previo de la sociedad



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

contribuyente, cuando en el caso, al momento de reclamarse la deuda a sus directores, la de la firma ni siquiera estaba definida en la esfera del concurso preventivo, siendo luego admitida por montos notoriamente inferiores a los cuestionados en autos.

Estiman evidente que el pronunciamiento judicial que resuelve la pretensión de manera definitiva en ese ámbito posee un rango superior a la determinación administrativa, debido a la preeminencia de la jurisdicción nacional comercial en la interpretación de los asuntos vinculados con la ley 24.522 y a la necesidad de evitar el escándalo jurídico que implicaría la existencia de pronunciamientos contradictorios. De allí que, en su opinión, no tenga sentido práctico ni interés jurídico efectuar una nueva revisión de la deuda mediante pruebas periciales en este proceso, cuando ello ya fue practicado en sede concursal.

Aseveran que nada de lo anterior se ve modificado por el hecho de que el art. 55 de la ley 24.522 establezca en su última parte que el acuerdo homologado "no causa la extinción de las obligaciones del fiador ni de los codeudores solidarios", en tanto aquí se discuten los efectos de una instancia previa, a saber, la verificación del crédito fiscal en el concurso de la sociedad contribuyente.

IV. El recurso prospera.

IV.1. Si bien los apelantes elaboran más acabadamente el agravio tendiente a demostrar el yerro por parte de la Cámara en prescindir de los efectos de la





*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

deuda fijada definitivamente en el concurso preventivo de Stop Car S.A. -sensiblemente inferior a la perseguida contra ellos-, entiendo que aun con falencias que no mellan su suficiencia existe un concreto planteo en lo tocante a la errónea aplicación que dicho órgano judicial habría hecho respecto de los arts. 21 y 24 del Código Fiscal (t.o. 2011). Lo expresado, al reputarlos congruentes con la legislación de fondo, o de similar funcionamiento que en la ley de procedimiento fiscal nacional, aprehendiendo un factor de atribución de tipo subjetivo. Pero en rigor -dicen- ellos han sido operados, ilegítimamente, de manera objetiva.

De prosperar esta última parcela, que cuenta con el potencial de eximir de responsabilidad a los recurrentes, el primer tópico habrá quedado desplazado. De allí que comenzaré mi análisis desde ese lugar.

Por lo demás, reparo en que el asunto fue objeto de una férrea defensa por parte de la Fiscalía de Estado, tanto al contestar la demanda como a la hora de presentar su memorial (v. fs. 297/302 vta. y 486/488 vta.). No hay así ante la instancia elementos argumentales que puedan reputarse sorprendidos (conf. doctr. causa A. 73.981, "Donadio", sent. de 5-X-2020).

IV.2. En sustancia, los actores sostienen que el arreglo normativo, tal como fue interpretado, "...infringe el *principio constitucional* de legalidad" (v. fs. 445, *itálicas añadidas*), al entender que una responsabilidad como la que se les busca endilgar requiere de "estricta consagración legal en la medida en



*Suprema Corte de Justicia  
Provincia de Buenos Aires*

A-72776

que se trata de desplazar el aspecto subjetivo del hecho imponible". Recuerdan con cita jurisprudencial que aquella requiere del incumplimiento a título de dolo o culpa de los deberes impositivos a cargo del director o representante (v. fs. 448) y que "A nivel nacional, pero perfectamente aplicable al caso, se ha considerado que [...] '...los directores, gerentes, etc. no responden como deudores directos de la obligación de pagar el impuesto [...] por lo que asiste a estos administradores el derecho a que se exija previamente el pago al deudor principal, como lo establece la ley'" (v. fs. 446).

Concluyen así en el "carácter 'sancionatorio' de la atribución solidaria" (v. fs. 446 vta.) consagrada en el sistema local, cuando "...se posibilita la transmisión automática y directa de la responsabilidad solidaria e ilimitada en cabeza de terceros no realizadores del hecho imponible" (v. fs. 447 vta.).

IV.3. Dejando a salvo mi pronunciamiento en la causa A. 71.388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Recuperación de Créditos S.R.L.", sentencia de 16-V-2018 y los argumentos allí brindados para reafirmar las atribuciones provinciales a los efectos de regular los componentes de las obligaciones tributarias locales, considero que en la especie el agravio vinculado con la inconstitucionalidad de los preceptos cuestionados ha de tener acogida favorable.

Más allá de la técnica recursiva, perfectible sin dudas, es innegable que se ha puesto en tela de juicio la validez constitucional de normas de derecho



*Suprema Corte de Justicia  
Provincia de Buenos Aires*

A-72776

público local, exponiéndose una serie de agravios aptos para abordar dicha cuestión.

Así como en lo que atañe a la aplicación e interpretación de las normas federales la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostiene desde antiguo que no se encuentra limitada por los argumentos de las partes o de los órganos de las instancias de grado, pues le incumbe realizar la declaración correspondiente al punto debatido (CSJN Fallos: 320:1602; 323:1656; 335:168; e.o.), de manera análoga esta Suprema Corte provincial, en su calidad de Superior Tribunal de la causa, también goza de la atribución de efectuar un pronunciamiento sobre el tópico bajo controversia, incluso respecto de la constitucionalidad de las disposiciones legislativas o reglamentarias implicadas, si media, en principio, oposición a ellas por parte interesada. En esta labor tampoco puede verse absolutamente constreñida por el estricto tenor de las consideraciones formuladas por los litigantes o de los motivos dados en las instancias inferiores en el proceso, en tanto decida sobre tales normas en forma congruente con el rechazo del afectado a su aplicación en el caso (arg. arts. 161 inc. 1, 57 y concs., Const. prov.).

Aclarado ello, abordaré lo sustancial de esta cuestión, replicando de aquí en adelante lo pertinente de mi voto en la causa A. 72.295, "Yell Argentina S.A.", sentencia de 23-II-2021.

V.1. El régimen de responsabilidad de los representantes legales y de los administradores de



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

sociedades en materia de gravámenes e infracciones tributarias, en la Provincia de Buenos Aires, se estructura del siguiente modo.

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

El alcance de dicha obligación es precisado en el art. 24 del mismo cuerpo normativo (t.o. 2011), donde se prevé que "los responsables indicados [...] responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva. Asimismo, los responsables lo serán por las



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes. Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. [...] El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo".

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

V.2. La opción del legislador local por un sistema de responsabilidad solidaria e ilimitada por deuda ajena, que afecta a los representantes legales y los administradores de sociedades, con ser excepcional, precisamente porque desborda los límites del vínculo normal entre contribuyente y Estado, no merece necesariamente un reproche de índole constitucional. Tal como lo puntualicé al votar en la causa A. 74.007, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Arias", sentencia de 11-IV-2018, dicho régimen oficia como una suerte de reaseguro extraordinario para la recaudación de la renta



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

pública. Se trata, por otra parte, de una responsabilidad que guarda cierta similitud con la que se regula en el campo de las relaciones jurídicas entre las sociedades y sus representantes legales y administradores (arts. 59 y 274, ley 19.550).

Sin embargo, semejante escrutinio no puede detenerse solo en esos dos factores. Una sana comprensión torna necesario ponderar si, en concreto, el contenido del régimen de solidaridad desarrollado en el sistema tributario local es razonable.

Tal como sostuve al votar en la causa A. 71.388, antes citada, en esta materia se debe diferenciar entre la cuestión relativa a la autoridad competente para regular los componentes de las obligaciones tributarias locales, de la posibilidad de controlar su contenido. Bajo esta perspectiva se valorará el planteo constitucional deducido en el *sub lite*.

V.3. Una interpretación discreta del texto de los arts. 21 y 24 del Código Fiscal (t.o. 2011) impide afirmar que el sistema de responsabilidad solidaria local se sustente en la culpa o el dolo del representante legal o del administrador de la sociedad. Esas normas no vinculan la responsabilidad con hechos u omisiones probados que les sean imputables. El mínimo contenido subjetivo del que da cuenta el art. 24 tiene que ver con la causal eximente centrada en la imposibilidad de cumplimiento de los deberes fiscales que recaen en cabeza de los representantes legales y administradores, como responsables por deuda ajena.



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

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

Sin ir más lejos, en la especie la Sala I que intervino recordó que "...es intrascendente la culpa o el dolo" y que "La solidaridad de los directores surge del hecho de integrar un cuerpo colegiado" (v. fs. 11 vta. y 12).

Descartada entonces la incidencia de la culpa o dolo en la imputación de responsabilidad -por el contenido del texto legal y la interpretación que se le otorga- y determinada la presunción de responsabilidad, que fija el *onus probandi* en cabeza del responsable por deuda ajena, cabe evaluar cómo opera la dispensa legal, referida a la oportuna exigencia de los fondos al sujeto



*Suprema Corte de Justicia  
Provincia de Buenos Aires*

A-72776

pasivo del gravamen y a que este lo haya colocado en imposibilidad de cumplimiento.

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

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

V.4. La ley 11.683 de procedimiento tributario nacional consagra un sistema de responsabilidad solidaria





*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

por deuda ajena diferente.

Según su art. 8 (texto según ley 27.430), "[r]esponden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) Todos los responsables enumerados en los puntos a) a e), del inciso I, del artículo 6° cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo, si los deudores no regularizan su situación fiscal dentro de los quince (15) días de la intimación administrativa de pago, ya sea que se trate o no de un procedimiento de determinación de oficio. No existirá esta responsabilidad personal y solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente" (énfasis añadido). Dentro de los primeros cinco puntos de su inciso I, el art. 6 de la ley en cuestión menciona, por un lado, a "los directores, gerentes y demás representantes de las personas jurídicas, sociedades, asociaciones, entidades, empresas y patrimonios...", mientras que por otra parte, se refiere también a "los administradores de patrimonios [...], empresas o bienes que en ejercicio de sus funciones puedan determinar íntegramente la materia imponible que gravan las respectivas leyes tributarias con relación a los titulares de aquéllos y pagar el gravamen correspondiente...".

Existe consenso en reconocer que la



*Suprema Corte de Justicia  
Provincia de Buenos Aires*

A-72776

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

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

Siguiendo esta línea, se ha sostenido que "el director de una sociedad anónima no puede ser declarado responsable solidario del cumplimiento de una deuda impositiva, si no ha administrado o dispuesto de los fondos sociales. No basta que una persona sea director,



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

gerente o representante de una persona jurídica, para que pueda considerársele responsable solidario [...]. Sólo aquellos que administran o disponen de los bienes sociales son quienes se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios y a ellos alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurrieren, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley" (conf. CSJN Fallos: 278:11, causa "Monasterio Da Silva", sent. de 2-X-1970; en igual sentido, CNACAF, Sala I, sent. de 8-VI-1970; TFN, resol. de 5-VIII-1966; v. Revista Derecho Fiscal, T. XX, pág. 413).

En cuanto a ciertas causales de exculpación reconocidas con anterioridad a la reforma introducida por la ley 27.430, se ha señalado que la cláusula legal que liberaba de responsabilidad a quienes demostrasen que la sociedad los había colocado en la imposibilidad de cumplir debía ser interpretada en el sentido de que los deberes fiscales no podían ser correcta y oportunamente atendidos (v. Arecha; "Responsabilidad tributaria de los directores de sociedades anónimas", LL 114-976), siempre que concurriesen circunstancias objetivas de hecho o de derecho (v. Altamirano; "La responsabilidad tributaria de los administradores de sociedades en el derecho tributario argentino", DYE, diciembre de 2010, n° 10, pág. 26).

Es cierto que la jurisprudencia federal ha marcado matices en este asunto. Así, se ha decidido, por ejemplo, que el presidente y vicepresidente no podían



*Suprema Corte de Justicia  
Provincia de Buenos Aires*

A-72776

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

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



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

razón de semejante disparidad en el trato.

Sin dejar de insistir que se está ante un plano regulatorio local, no delegado, es de todos modos elocuente la falta de justificación de esa dualidad de trato, la ausencia de un umbral protector común, respecto de las obligaciones que se atribuyen los representantes legales y los administradores en relación con los deberes tributarios de las sociedades que integran, existente entre ambos sistemas. En especial lo es la que resulta de la excesiva o desproporcionada rigidez con que se ha configurado en el ordenamiento provincial a la eximente de responsabilidad, aspecto que no parece corresponderse con la consecución de fines plausibles de interés público (conf. art. 28, Const. nac.). Todo lo cual pone en evidencia la falta de razonabilidad de lo actualmente previsto en el art. 24 del Código Fiscal (t.o. 2011).

En el contenido de un determinado instituto tributario de la Provincia, producto de su amplia autonomía legislativa (arts. 1, 121 a 123 y concs., Const. nac.), no es dable exigir una estricta simetría con las normas equivalentes referidas a las obligaciones impositivas generales correspondientes al orden federal. Pero ello tampoco implica reconocer un margen de maniobra tan vasto y descontextualizado que, en materias esencialmente afines o equivalentes, haga posible que la ley local extreme el trato desfavorable a los sujetos alcanzados por deberes tributarios, afectando sus situaciones subjetivas, de manera mucho más gravosa que las que, en circunstancias similares, dispensa el régimen



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

impositivo nacional, ni que se lo pueda ejercer sorteando el test de interdicción de la arbitrariedad regulatoria, o, dicho de otra forma, sin pasar por una mesurada revisión de su razonabilidad (arg. art. 28, Const. nac.; CSJN Fallos: 328:1146).

V.5. Otro punto relevante que distancia ambos regímenes es el carácter subsidiario del federal, derivado de que, según se ha visto, el art. 8 de la ley 11.683 sujeta la extensión de responsabilidad a la condición de que la sociedad contribuyente no haya abonado el gravamen reclamado en su oportunidad por el Fisco. Es decir que el organismo recaudador debe en primer lugar intimar a la firma que verifica el hecho imponible, para recién después poder proceder contra sus representantes y administradores.

El Código Fiscal de la Provincia no solo no exige que previamente se intime el pago a la firma contribuyente, sino que impone a la agencia de recaudación tributaria proceder en simultáneo contra ella y sus representantes o administradores, dándoles intervención en el mismo procedimiento determinativo y sumarial (conf. art. 113, párrafo segundo, t.o. 2011). En reiteradas oportunidades el Tribunal Fiscal de Apelación ha resuelto sobre el particular que "en el plano local los responsables solidarios no son deudores 'subsidiarios', pues esta expresión supone una actuación condicionada al incumplimiento del deudor principal. Por el contrario, el responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo,



*Suprema Corte de Justicia  
Provincia de Buenos Aires*

A-72776

de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste" (v. TFABA, Sala III, "Danissant", resol. de 24-IV-2015; e.o.).

El sistema así delineado no constituye una respuesta que satisfaga los parámetros de razonabilidad y debido proceso que se deben respetar en las relaciones entre el Fisco y los contribuyentes, o como en la especie, los responsables por deuda ajena, situación que debe examinarse incluso con mayor estrictez. Ello aun cuando en el orden nacional mayoritariamente se haya entendido que no es necesario, para dirigir el reclamo al directivo de la sociedad, que la resolución que intima a esta última a pagar la deuda se encuentre firme, sino que basta con que aquella se haya dictado, notificado y que haya transcurrido el plazo de 15 días previsto por el segundo párrafo del art. 17 de la ley 11.683 sin que la situación fiscal se haya visto regularizada (conf. CSJN Fallos: 327:769 y 337:58, por remisión al dictamen del Procurador General).

V.6. Como se adelantó, los coactores despliegan en autos un cuestionamiento de base constitucional al sistema que implementa el Código Fiscal local, en orden a que por efecto del último párrafo del art. 24 (t.o. 2011) no se define una obligación de carácter subsidiaria, sino que se habilita el requerimiento directo al deudor solidario. Consideran que dicho accionar es arbitrario.

Les asiste razón.

La disposición del Código coloca a los responsables por deuda ajena de cara a un sistema que no



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

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

VI. Por lo expuesto, corresponde declarar la inconstitucionalidad de los arts. 21 y 24 del Código Fiscal (t.o. 2011) en cuanto, en su parte pertinente, establecen que la responsabilidad solidaria en ellos reglada opera objetivamente en la misma forma y oportunidad que rige para el contribuyente, sin admitir posibilidades razonables para su eximición o dispensa, circunstancias que tornan inaplicables dichas normas en el presente (conf. art. 57, Const. prov.). Se deja por tanto sin efecto el deber de responder endilgado bajo las referidas normas tributarias a los señores Sebastián y Enrique Casón.

Con este alcance prospera el recurso extraordinario, siendo inoficioso un pronunciamiento respecto al agravio restante (arts. 25, ley 13.406 y 289, CPCC).

Las costas de esta instancia se imponen a la vencida (arts. 25, cit. y 289 *in fine*, CPCC) y las de la





*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

instancia anterior se mantienen tal como fueron distribuidas, por su orden (conf. art. 51 inc. 1, ley 12.008 -texto según ley 14.437-; doctr. de la mayoría en la causa A. 70.603, "Rolón", sent. de 28-X-2015).

Voto por la **afirmativa**.

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

En consideración a lo expuesto por el doctor Soria en el primer párrafo del punto IV.3. de su voto y los fundamentos por él desarrollados en el punto V -apartados 1 a 6, inclusive-, a los que adhiero, coincido con la solución que mi colega propicia en el punto VI.

En tal sentido, doy mi voto también por la **afirmativa**.

**A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Pettigiani dijo:**

I. Anticipo a señalar que, en mi parecer y por las razones que a continuación expondré, el recurso debe prosperar.

Y ello por cuanto considero que el sistema de responsabilidad solidaria implementado por el Código Fiscal respecto de, entre otros, los administradores o directivos de personas jurídicas (en el caso una S.A.) resulta cuestionable.

II. El art. 20 del Código Fiscal (t.o. 1999) -y, en idéntico sentido, el art. 21 de tal cuerpo normativo, según el texto ordenado en el año 2004- edictaba, en lo que aquí interesa:



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

"Los responsables indicados en los artículos 17 y 18, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes.

Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.

[...] El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo".

III. A mi juicio, resulta constitucionalmente cuestionable la normativa local que atribuye al director de una sociedad anónima la responsabilidad solidaria e ilimitada de tipo objetiva frente a las obligaciones tributarias locales del ente por él administrado (contribuyente), por encontrarse reñida con la normativa nacional reguladora de su actividad como representante legal del mismo.

Del texto de la disposición legal reseñada se desprende que los directores de una sociedad anónima, por el solo hecho de serlo, devienen solidaria e ilimitadamente responsables por las obligaciones tributarias del ente administrado y representado por ellos (contribuyente principal), pudiendo únicamente eximirse de dicha responsabilidad si logran demostrar que



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

aquel los hubiere colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con su obligación. La ley local no considera la conducta del responsable solidario, sino solo su vinculación jurídica con el contribuyente al momento del incumplimiento tributario.

IV. Sin embargo, la responsabilidad de los directores de una sociedad anónima se encuentra regulada en los arts. 59 y 274 de la Ley de Sociedades Comerciales n° 19.550, texto ordenado en 1984 (que no fueron objeto de modificaciones, según surge del anexo II, capítulo 2, de la ley 26.994).

La primera de las normas citadas establece que "Los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción y omisión".

Por su parte, el art. 274 dispone que "Los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del art. 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave".

En suma: no hay responsabilidad de los directores si no puede atribuírsele un incumplimiento de origen contractual o un acto ilícito con dolo o culpa en el desempeño de su actividad. El factor de atribución es



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

subjetivo.

Tales estándares de la normativa nacional especial establecen que no cabe la responsabilidad de los directores de una sociedad anónima por los actos u omisiones ejecutados en el ejercicio u ocasión de sus funciones si no puede atribuírseles algún incumplimiento (sea de origen contractual o por la comisión de algún ilícito) imputable a estos por su dolo o culpa. Es decir, para hacerlos responsables frente a la sociedad, los socios y los terceros, por las consecuencias de sus actos u omisiones incurridas en el ejercicio u ocasión de sus funciones, además de verificarse los restantes elementos configurativos de la responsabilidad civil, el factor de imputación de los directores de la sociedad anónima debe resultar de tipo subjetivo (sentido que ha sido ulteriormente convalidado por el expreso texto del art. 160 del Cód. Civ. y Com., aplicable a la genérica responsabilidad de los administradores de toda persona jurídica privada, y sin perjuicio de lo normado respecto de las obligaciones de resultado, conf. arts. 1.721, 1.723, 1.724 y concs., Cód. Civ. y Com.).

Así, dado que la ley societaria adopta la concepción organicista en materia de expresión de la voluntad del ente, a través de un procedimiento que involucra a todos los integrantes del órgano de dirección, la responsabilidad de los administradores individualmente considerada proviene de sus concretos actos u omisiones en el proceso de formación de la voluntad social, siempre basada en la noción de culpa



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

(que inicialmente se presume colectiva), la que le será imputada por su concreta acción u omisión personal en el cumplimiento de los deberes que le imponen el cargo, la ley, el estatuto y el reglamento, y según la eventual y pública distribución de tareas específicas que pudiera mediar entre ellos (conf. arts. 1, 2, 58, 59, 255, 266, 274 y concs., ley 19.550).

V. Pues bien, del simple cotejo de las normas analizadas se observa la discordancia existente entre la regulación de la responsabilidad de los directores del referido ente social en la Ley de Sociedades Comerciales y la establecida en el Código Fiscal provincial.

En la ley nacional, para resultar procedente, la atribución de responsabilidad al director requiere de la previa verificación de su dolo o culpa en los actos u omisiones cumplidos en ejercicio u ocasión de sus funciones; por su parte, ello no resulta así en el régimen tributario local, el que no exige dicho factor de imputación para atribuir responsabilidad al director por los incumplimientos tributarios del ente social, sino que afirma -lisa y llanamente- que tales integrantes de su órgano de administración devienen directa, solidaria e ilimitadamente responsables (con el contribuyente) por el pago de los gravámenes de este, sin atender a sus concretas conductas involucradas en cada caso.

Así, de acuerdo a la expresa redacción del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires por entonces vigente, la responsabilidad de los integrantes de tales órganos de administración de las personas



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

jurídicas contribuyentes luce de tipo solidaria, ilimitada y objetiva, generándose una insuperable incongruencia del particular régimen local respecto del general nacional en materia de responsabilidad civil de tales sujetos por los actos realizados en el ejercicio u ocasión de sus funciones.

La responsabilidad solidaria extendida sobre la base de lo dispuesto por el Código Fiscal local, con prescindencia de todo análisis sobre la actuación concreta de los directores en cuestión y las decisiones tomadas por el órgano administrador, no resulta suficiente para tener por fundada la responsabilidad personal de aquellos establecida en la específica normativa nacional (en el mismo sentido, voto del estimado colega doctor Negri en C. 110.369, "Fisco de la Provincia de Bs. As. c. Raso, Francisco", sent. de 2-VII-2014).

Y ante tal discrepancia reglamentaria, debe prevalecer la ley nacional en la regulación de la responsabilidad de los directores de una sociedad anónima por los actos incurridos en el ejercicio u ocasión de sus funciones, pues así ha sido preestablecido al organizarse el sistema federal de gobierno nacional.

En efecto, por tratarse de un aspecto sustancial de la relación jurídica habida entre acreedor y deudor (v.gr., el factor de imputación de la responsabilidad del sujeto obligado por actos cometidos en el ejercicio u ocasión de sus funciones), compete al legislador nacional su exclusiva regulación, en tanto las



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

provincias no pueden dictar leyes incompatibles con aquello que los códigos de fondo establecen al respecto, pues al haber delegado tales facultades en la Nación, han admitido la preeminencia de las leyes del Congreso y la necesaria -y consecuente- restricción local de no dictar disposiciones que las modifiquen, alteren o contradigan, aun cuando se pretendan proyectar exclusivamente en el ámbito del derecho público local (CSJN Fallos: 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209; 320:1344; 327:3187; e.o.).

Al respecto, resulta clara la doctrina, aunque no pacífica, que dimana del precedente de la Corte Suprema de Justicia nacional, en mayoría, "Filcrosa S.A. s./Quiebra s. Incidente de Verificación de Municipalidad de Avellaneda", sentencia de 30-IX-2003, en cuanto allí el tribunal cimero sostuvo que: "...la regulación de los aspectos sustanciales de las relaciones entre acreedores y deudores corresponde a la legislación nacional, por lo que no cabe a las provincias -ni a los municipios- dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto ya que, al haber atribuido a la Nación la facultad de dictarlos, han debido admitir la prevalencia de las leyes del Congreso y la necesaria limitación de no dictar normas que las contradigan [...] Y ello pues, aun cuando los poderes de las provincias son originarios e indefinidos y los delegados a la Nación definidos y expresos [...] es claro que la facultad del Congreso Nacional de dictar códigos de fondo [art. 75, inc. 12], comprende la de establecer las formalidades que



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta...". De tal modo se estableció que la jurisdicción tributaria local se encuentra alcanzada y regulada por las disposiciones de los cuerpos normativos enunciados en el referido precepto constitucional.

Este criterio, convalidando la tesis civilista en la configuración de los elementos estructurales de las obligaciones tributarias locales, fue confirmado en los precedentes "Casa Casmma S.R.L. s./Concurso Preventivo s./Incidente de verificación tardía (promovido por la Municipalidad de la Matanza) s./ Recurso de Hecho", sentencia de 26-III-2009; "Municipalidad de Resistencia c./ Lubricom S.R.L. s/Ejecución fiscal", sentencia de 8-IX-2009; "Bruno, Juan Carlos c./ Buenos Aires, Provincia de s/ Acción declarativa", sentencia de 6-X-2009, entre otros.

A su turno, esta Suprema Corte de Justicia se ha expedido asimismo, por mayoría, en igual sentido al del Superior Tribunal nacional, en la causa C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires s./ Incidente de revisión en autos: Cooperativa Provisión de Almaceneros Minoristas de Punta Alta Ltda. s./ Concurso Preventivo", sentencia de 30-V-2007, como así también en las causas C. 82.282; C. 84.445; C. 84.976 y C. 87.124, todas de la misma fecha, zanjando la cuestión en el orden provincial (art. 279, CPCC).

En virtud de lo expuesto, con apego a dicha doctrina legal y más allá de mi opinión volcada en los precedentes referidos, juzgo que el art. 18 del Código





*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

Fiscal de la Provincia de Buenos Aires vigente al tiempo de los hechos, en cuanto fija -frente al Fisco local- un sistema de responsabilidad de los representantes legales de las sociedades distinto del establecido en los arts. 59 y 274 de la Ley de Sociedades Comerciales, deviene irrazonable e inconstitucional, resultando consecuentemente inaplicable al presente caso (conf. arts. 1, 5, 31, 75 inc. 12, 121 y concs., Const. nac.).

VI. Por lo demás, se advierte que a diferencia de lo que ocurre en el orden provincial, la Ley Nacional de Procedimiento Tributario n° 11.683 -en consonancia con las disposiciones de la ley 19.550- establece en su art. 8 que "responden con sus bienes propios y solidariamente con los deudores del tributo y, si los hubiere, con otros responsables del mismo gravamen, sin perjuicio de las sanciones correspondientes a las infracciones cometidas: a) todos los responsables enumerados en los puntos a) a e) del inciso 1 del art. 6o [entre los que se encuentran los directores de personas jurídicas] cuando, por incumplimiento de sus deberes tributarios, no abonaran oportunamente el debido tributo...".

En este caso, la ley 11.683 no establece una responsabilidad solidaria de tipo objetiva a cargo del director o representante de la persona jurídica, impuesta por el mero hecho de ser o haber revestido tal cargo, sino que fija una responsabilidad de tipo subjetiva, tornándola compatible con la estipulada en la Ley de Sociedades Comerciales.

Por un lado, el director debe tener una



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

participación directa en la administración de la sociedad o la disposición de los fondos sociales para ser pasible de la imputación de la responsabilidad solidaria (CSJN Fallos 278:11). Es decir, resulta indispensable al momento de la imputación de la solidaridad, que el director haya actuado en oportunidad de producirse la infracción tributaria. Por otro, adicionalmente, corresponde examinar la concreta actuación personal del representante a quien se pretende hacer extensivo el incumplimiento tributario del ente social, debiéndose corroborar en cada caso (mediante el consabido procedimiento administrativo) si ha mediado de su parte un incumplimiento doloso o culpable de sus deberes tributarios (en el mismo sentido, Altamirano, Alejandro; "Responsabilidad Tributaria de los Directores de Sociedades", en Piaggi, Ana [Coord.], *Tratado de Derecho de la Empresa*, Buenos Aires, Abeledo Perrot, 2008, pág. 26).

Por ello, si bien la responsabilidad solidaria e ilimitada del director frente a la deuda fiscal del ente por él administrado responde a la necesidad de resguardar el crédito fiscal y hacer más fácil la recaudación del tributo, para que esta se configure aquel debe gestionar personalmente los bienes de la sociedad (o disponer de ellos en el ejercicio de sus funciones) y haber incurrido en conductas (acciones u omisiones) culposas o dolosas en el ejercicio u ocasión de sus funciones, de las que se deriven la omisión o el mal pago del tributo por parte del contribuyente cuyos negocios



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

dirige. Así, la responsabilidad solidaria nace cuando por incumplimiento doloso o culposo de cualquiera de sus deberes impositivos, los directores no disponen oportunamente el pago del debido tributo.

Luego, la extensión de responsabilidad requiere un acto dispositivo de parte de la autoridad de aplicación con el cual, por un lado, se decida la calidad de responsable del sujeto y, por el otro, se establezca el nacimiento de su obligación a partir del incumplimiento por parte del obligado principal, atribuible a título de dolo o culpa a dicho administrador. De modo que no habrá responsabilidad personal y solidaria para quien dicha omisión no le sea imputable subjetivamente.

El carácter subjetivo establecido en el régimen tributario nacional se condice con la naturaleza de esta clase de extensión de responsabilidad, toda vez que -tratándose de una por deuda ajena- constituye una verdadera sanción al administrador del ente. Y como tal, no puede depender sino del concreto hecho u omisión atribuible personalmente a cada director por su deficiente desempeño en el cargo, debiéndole resultar directamente imputable por su dolo o culpa. Esta es la ligazón o vínculo que permite extender la obligación a una persona distinta del sujeto pasivo original de la relación tributaria. Tal circunstancia impide una configuración automática de la responsabilidad del infractor, ajena a su propia conducta.

VII. En virtud de lo expuesto, al advertirse



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

-en el presente caso- que la normativa provincial se contrapone y avanza sobre una materia propia del derecho de fondo, en manifiesta contradicción con las disposiciones constitucionales, cabe declarar la inconstitucionalidad del art. 20 del Código Fiscal (t.o. 1999) y de su similar 21 en el texto ordenado en el año 2004, vigentes a la fecha de los hechos (arts. 57, Const. prov.; 75 inc. 12, Const. nac.).

VIII. Independientemente de lo concluido en los apartados precedentes -esto es, aun si se admitiera que la Provincia se encuentra habilitada para regular el sistema de responsabilidad tributaria de los representantes legales de las sociedades con prescindencia de lo previsto por el derecho de fondo-, en mi parecer, conforme se infiere de lo que he venido exponiendo, la regulación local deviene irrazonable.

En tal sentido, hago propios los argumentos formulados por mi distinguido colega, doctor Soria, en los apartados V.3. y V.5. de su sufragio, los cuales dejan en evidencia que el régimen estructurado en el Código Fiscal, por un lado, no otorga posibilidades razonables a los representantes legales o administradores de sociedades de eximirse por las deudas de estas últimas y, por el otro, habilita en ese caso a la agencia de recaudación a proceder en forma simultánea contra los directivos de las sociedades, sin requerir previamente el cumplimiento de la obligación tributaria al deudor principal.

Dichos razonamientos justifican en forma



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

autónoma la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos antes transcritos y el acogimiento del recurso (arts. 11 y 57, Const. prov.; 28, Const. nac.).

IX. Por lo expuesto, el recurso prospera con el alcance señalado por el doctor Soria.

Voto por la **afirmativa**.

Las costas de esta instancia se imponen a la vencida (arts. 25, cit. y 289 *in fine*, CPCC) y las de la instancia anterior por su orden (conf. art. 51 inc. 1, ley 12.008 -texto según ley 14.437-; doct. de la mayoría en la causa A. 70.603, "Rolón", sent. de 28-X-2015).

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

I. Adhiero a los puntos IV.1. y IV.2. del voto del distinguido colega que inicia el acuerdo, en cuanto enmarca la cuestión central a resolver y refiere a los agravios conducentes del recurso bajo tratamiento.

II. Asimismo adhiero a la solución por él propuesta, en función de los argumentos que se expondrán a continuación.

Al respecto, anticipo que, si bien considero que el régimen de responsabilidad solidaria establecido en el Código Fiscal resulta objetable constitucionalmente, esto se debe a dos razones de diversa índole, autosuficientes, siendo una de ellas concordante con lo expuesto por el doctor Soria.

III.1. La primera de tales razones se sustenta en la violación de la cláusula de los códigos, emergente



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

del art. 75 inc. 12 de la Constitución nacional, al haberse legislado sobre materia delegada al Congreso, con un criterio discrepante al allí establecido.

En efecto, la normativa local bajo análisis atribuye al director de una sociedad responsabilidad solidaria e ilimitada, de tipo objetiva, frente al incumplimiento de obligaciones tributarias de la persona jurídica por aquel administrada (contribuyente principal), supuesto que se aparta del régimen establecido por la normativa nacional de fondo, de derecho común, que al regular la actividad de los representantes legales de los diferentes tipos societarios, estableció que dicha responsabilidad resulta de tipo subjetiva.

Así, la diferencia sustancial entre ambos regímenes radica en que, en el ámbito local, los gerentes o directores de una sociedad devienen solidaria e ilimitadamente responsables por las obligaciones tributarias del ente administrado y representado por ellos por el solo hecho de serlo, pudiendo únicamente eximirse de dicha responsabilidad si logran demostrar que aquel "...los hubiere colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con su obligación...", sin contemplarse la conducta del sujeto alcanzado, sino únicamente la circunstancia objetiva de su vinculación jurídica con el contribuyente principal al momento del incumplimiento.

Ahora bien, la responsabilidad de los directores de una sociedad anónima por los actos u



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

omisiones ejecutados en el ejercicio u ocasión de sus funciones se encuentra específicamente reglada por los arts. 59 y 274 de la Ley de Sociedades Comerciales (ley 19.550, t.o. 1984, vigente al tiempo de los hechos -conf. arts. 7, 150 inc. "a" y 1.709 inc. "a", Cód. Civ. y Com.-; normas que no fueron objeto de modificación por el anexo II, capítulo 2, ley 26.994).

La primera de tales disposiciones establece que "los administradores y los representantes de la sociedad deben obrar con lealtad y con la diligencia de un buen hombre de negocios. Los que faltaren a sus obligaciones son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción y omisión".

Por su parte, el citado art. 274 de la ley societaria dispone que "los directores responden ilimitada y solidariamente hacia la sociedad, los accionistas y los terceros, por el mal desempeño de su cargo, según el criterio del art. 59, así como por la violación de la ley, el estatuto o el reglamento y por cualquier otro daño producido por dolo, abuso de facultades o culpa grave".

Surge de lo expuesto que el derecho común establece que solo cabe la responsabilidad solidaria de los directores por los actos u omisiones ejecutados en el ejercicio u ocasión de sus funciones, si puede atribuírseles algún incumplimiento (sea de origen contractual o por la comisión de algún ilícito) imputable a título de dolo o culpa.



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

Es decir, para hacer a éstos responsables personalmente por las obligaciones societarias (entre ellas las fiscales), debe necesariamente ponderarse que dichos incumplimientos sean consecuencias de sus propios actos u omisiones, incurridas en el ejercicio u ocasión de sus funciones, además de verificarse los restantes elementos configurativos de la responsabilidad civil, resultando -por ende- el factor de imputación de los directores de tipo subjetivo (sentido que ha sido ulteriormente convalidado por el expreso texto del art. 160 del Código Civil y Comercial, aplicable a la genérica responsabilidad de los administradores de toda persona jurídica privada).

Como se adelantara, del simple cotejo de las normas analizadas se observa la discordancia existente entre la regulación de la responsabilidad de los directores en la Ley de Sociedades Comerciales y la establecida en el Código Fiscal provincial.

En la ley nacional la atribución de responsabilidad requiere la existencia de dolo o culpa del director, no así en el régimen local, el cual no hace referencia alguna al incumplimiento doloso o culposo de los deberes tributarios, sino que afirma lisa y llanamente que los integrantes de los órganos de administración son solidaria e ilimitadamente responsables con los contribuyentes por el pago de los gravámenes. De acuerdo al Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, la responsabilidad de los integrantes de los órganos de administración es de carácter objetivo





*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

(conf. voto del doctor Negri, en la causa C. 110.369, "Fisco de la Provincia de Bs. As. c. Raso, Francisco", sent. de 2- VII-2014).

En conclusión, por tratarse de un aspecto sustancial de la relación entre acreedores y deudores, compete al legislador nacional su regulación, por lo que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen al respecto, toda vez que al haber delegado en la Nación la facultad de dictarlos, han admitido la preeminencia de las leyes del Congreso -en materia de derecho común- y la necesaria restricción de no dictar normas que las modifiquen o contradigan (conf. arts. 31 y 75 inc. 12, Const. nac.; conf. CSJN Fallos: 175:300; 176:115; 193:157; 203:274; 284:319; 285:209; 320:1344; 327:3187; e.o.).

Dicha posición deriva del criterio sentado por la Corte nacional en la causa "Filcrosa" (Fallos: 326:3899), pues si bien allí se resolvió de manera específica sobre el instituto de la prescripción en materia tributaria, sus fundamentos resultan aplicables asimismo a otros aspectos sustanciales de la relación jurídica habida entre acreedores y deudores, como lo atinente a la solidaridad de representantes y administradores de sociedades.

Cabe recordar que la tesis de "Filcrosa" ha sido ratificada por la Corte Suprema de Justicia de la Nación luego de la sanción del Código Civil y Comercial (ley 26.994) en la causa "Volkswagen de Ahorro para Fines Determinados SA c/ Provincia de Misiones Dirección



*Suprema Corte de Justicia  
Provincia de Buenos Aires*

A-72776

General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa" (CSJN Fallos: 342:1903, sent. de 5-XI-2019), donde el Alto Tribunal convalidó su inalterada jurisprudencia de Fallos: 326:3899, 332:616, 332:2108 y 332:2250 (e.o.), haciendo referencia a las razones por las que invariablemente había sostenido que la prescripción no era un instituto propio del derecho público local, sino un instituto general del derecho.

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

En esa inteligencia, siendo que la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación resulta relevante para los tribunales inferiores, ya sea por tratarse de temas federales donde resulta la intérprete última y más genuina de nuestra Carta fundamental o, sin serlo, por aplicación de los principios de celeridad y economía procesal, corresponde la aplicación *-mutati mutandis-* de las disposiciones de la legislación de fondo sobre lo normado por el Código Fiscal, atento que el



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

particular discurrió bajo la vigencia del antiguo Código Civil (ley 340), hoy derogado.

En virtud de todo lo expuesto, corresponde declarar la inconstitucionalidad de los arts. 21 y 24 del Código Fiscal (t.o. 2011), en cuanto establece un sistema de responsabilidad de los representantes legales de las sociedades distinto del establecido en los arts. 59 y 274 de la Ley de Sociedades Comerciales, resultando consecuentemente inaplicable al presente caso (conf. arts. 1, 5, 31, 75 inc. 12, 121 y concs., Const. nac.).

III.2. La segunda razón por la que puede descalificarse la normativa bajo análisis se relaciona con su falta de razonabilidad (conf. art. 28, Const. nac.), criterio que fuera expuesto por el doctor Soria en su voto. Si bien su examen asume la autonomía local para el dictado de este tipo de leyes, las que -según su visión- no formarían parte de las facultades delegadas por las provincias para su regulación por el Congreso nacional, lo cierto es que -en definitiva- el distinguido colega analiza la razonabilidad de las normas enjuiciadas en función de los preceptos rectores de la materia, lo que constituye una fundamentación que, con independencia de su punto de partida, puede dar sustento bastante para declarar su invalidez constitucional.

Efectuada dicha salvedad, corresponde analizar el sistema de responsabilidad solidaria e ilimitada por deuda ajena instaurado en el ámbito local, que afecta a los representantes legales y los administradores de sociedades, el que tiene la característica de ser



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

excepcional por desbordar los límites del vínculo normal entre contribuyente y Estado.

Como surge del punto anterior, el régimen instaurado no se sustenta en la culpa o el dolo del representante legal o del administrador de la sociedad.

Descartada entonces la incidencia de la culpa o dolo en la imputación de responsabilidad, cabe evaluar cómo opera la dispensa legal, la que para su demostración solo admitiría constancia del pedido formal o de la oposición a la decisión societaria, por un medio con valor probatorio (v.gr., un acta de directorio, carta documento).

La ley 11.683 de procedimiento tributario nacional consagra un sistema de responsabilidad solidaria por deuda ajena diferente, atento que reviste un carácter subjetivo que señala como responsables a quienes hayan omitido el cumplimiento de los deberes a su cargo, siendo dicho incumplimiento imputable a título de dolo o culpa.

Como señala el colega antes nombrado, la responsabilidad solidaria consagrada en el ámbito nacional se endilga -además- a título sancionador, por fundarse en la violación del deber consistente en pagar los impuestos con los recursos que se administran o se disponen, de modo que su interpretación es de carácter restrictivo (v. Giuliani Fonrouge, C. M. y Navarrine, S. C.; *Procedimiento tributario y de la seguridad social*, Lexis Nexis, Bs. As., 2005, pág. 137 y sig.).

Así, el carácter subjetivo establecido en el régimen tributario nacional se condice con la naturaleza



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

de esta clase de extensión de responsabilidad, toda vez que constituye una sanción al administrador, la que no puede endilgársele sin un factor de atribución que responda al concreto hecho u omisión personal en el desempeño de su cargo, debiéndole resultar directamente imputable por su dolo o culpa.

Confrontadas ambas regulaciones, surge que en el ámbito local se presume el factor de atribución de responsabilidad, siendo carga del declarado responsable solidario acreditar la única eximente admitida legalmente, mientras que en el régimen nacional es el Fisco quien tiene que acreditar el cumplimiento de los extremos para poder endilgar dicha responsabilidad, lo que pone de manifiesto la excesiva rigidez de la normativa provincial, en tanto invierte la carga de la prueba y limita en extremo el ejercicio del derecho de defensa.

Este último aspecto no luce ajustado con la consecución de fines plausibles de interés público (conf. art. 28, Const. nac.) y pone en evidencia la falta de razonabilidad del contenido previsto en el Código Fiscal, controvertido en autos.

Para más, en el régimen actual de responsabilidad solidaria se establece la "no subsidiaridad" de dicha responsabilidad. Así, la disposición del Código Fiscal provincial implica un sistema que no respeta el debido proceso (conf. arts. 18, Const. nac. y 15, Const. prov.), atento que trasgrede el modo en que deben estructurarse las obligaciones y los



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

deberes de los sujetos involucrados y porque restringe el ejercicio del derecho de defensa de representantes y administradores, que se ven requeridos frente a la autoridad tributaria de modo concomitante con la sociedad contribuyente que integran, sujeto respecto del que deben acreditar acciones que le sean imputables a los efectos de eximirse de su propia responsabilidad.

IV. En virtud de las razones expuestas, es que corresponde declarar la inconstitucionalidad de los arts. 21 y 24 del Código Fiscal (t.o. 2011) y dejar sin efecto el deber de responder endilgado bajo las referidas normas tributarias a los señores Sebastián y Enrique Casón.

Con dicho alcance prospera el recurso extraordinario, siendo inoficioso un pronunciamiento respecto al agravio restante (arts. 25, ley 13.406 y 289, CPCC).

Las costas de esta instancia se imponen a la vencida (arts. 25, cit. y 289 *in fine*, CPCC) y las de la instancia anterior se mantienen tal como fueron distribuidas, por su orden (conf. art. 51 inc. 1, ley 12.008 -texto según ley 14.437-; doctr. de la mayoría en la causa A. 70.603, "Rolón", sent. de 28-X-2015).

Voto por la **afirmativa**.

Con lo que terminó el acuerdo, dictándose la siguiente

**S E N T E N C I A**

Por lo expuesto en el acuerdo que antecede, por mayoría de fundamentos concordantes, se hace lugar al recurso de inaplicabilidad interpuesto, se revoca la



*Suprema Corte de Justicia  
Provincia de Buenos Aires*

A-72776

sentencia atacada, se declara la inconstitucionalidad de los arts. 21 y 24 del Código Fiscal (t.o. 2011 y concs. ants.) y -por ende- se deja sin efecto la responsabilidad solidaria atribuida a los señores Sebastián y Enrique Casón con sustento en tales disposiciones.

Las costas de esta instancia se imponen a la vencida (arts. 25, ley 13.406; 68 y 289 *in fine*, CPCC) y las de la instancia anterior se mantienen tal como fueron distribuidas, por su orden (conf. art. 51 inc. 1, ley 12.008 -texto según ley 14.437-; doctr. de la mayoría en la causa A. 70.603, "Rolón", sent. de 28-X-2015).

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

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

**Registrada bajo el N°:**

**REFERENCIAS:**

Funcionario Firmante: 24/08/2021 13:40:29 - TORRES Sergio Gabriel - JUEZ

Funcionario Firmante: 24/08/2021 16:24:11 - KOGAN Hilda - JUEZA

Funcionario Firmante: 25/08/2021 10:57:16 - SORIA Daniel Fernando - JUEZ



*Suprema Corte de Justicia*  
*Provincia de Buenos Aires*

A-72776

Funcionario Firmante: 31/08/2021 16:06:44 - PETTIGIANI Eduardo Julio -  
JUEZ

Funcionario Firmante: 31/08/2021 17:47:45 - MARTIARENA Juan Jose -  
SECRETARIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA



232700290003537035

**SECRETARIA DE DEMANDAS ORIGINARIAS - SUPREMA CORTE DE  
JUSTICIA**

**NO CONTIENE ARCHIVOS ADJUNTOS**