



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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 la sentencia definitiva en la causa C. 121.754, "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión", con arreglo al siguiente orden de votación (Ac. 2078): doctores **Genoud, Soria, Pettigiani, Kogan, Torres.**

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

La Sala I de la Cámara de Apelación en lo Civil y Comercial del Departamento Judicial de Mar del Plata, por mayoría, revocó el fallo de primera instancia que hiciera lugar al incidente de revisión intentado por el señor Juan Antonio Toledo contra la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires y, en consecuencia, lo desestimó al no encontrar reunidos en autos los presupuestos necesarios para su progreso (v. fs. 338/342 y 383/390).

Se interpuso, por el incidentista vencido, recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley (v. fs. 394/407).

Dictada la providencia de autos 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?

V O T A C I Ó N

A la cuestión planteada, el señor Juez doctor Genoud dijo:

I. El señor Juan Antonio Toledo promovió el



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

presente incidente de revisión, en el marco de su concurso preventivo, contra la declaración de admisibilidad del crédito insinuado por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (v. fs. 17/24 vta.).

En su escrito de inicio, centralmente, critica la constitucionalidad de la normativa fiscal en referencia a la extensión de responsabilidad que asigna sobre tributos adeudados. En tal orden, indica que la normativa provincial (Código Fiscal) avanza sobre el ordenamiento nacional (Ley de Sociedades Comerciales), transgrediendo la Constitución nacional (v. fs. 19 vta./23 vta.).

El juez de origen hizo lugar al planteo de inconstitucionalidad solicitado por el concursado y declaró inaplicable al caso de marras los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal. En consecuencia, acogió la pretensión revisionista y dispuso la inadmisibilidad del crédito insinuado por la entidad recaudadora (v. fs. 338/342 vta.).

II. Apelada la sentencia, el Tribunal de Alzada, por mayoría, la revocó (v. fs. 383/390).

Para así decidir, luego de confrontar los arts. 21 y 24 del Código Fiscal (t.o. por resolución 39/11), sostuvo que la responsabilidad solidaria de los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas no surgía únicamente por su condición de tales, sino que respondían también por la conducta que hubiesen desplegado en el ejercicio de su función. Agregó que el representante de la persona jurídica tiene a su cargo el



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

ingreso del tributo y, por tal motivo, la ley lo hace responsable solidario; pero si ese representante demuestra que exigió a su representado (persona jurídica) los fondos para afrontar el pago de los tributos y este último lo colocó en imposibilidad de cumplir con la obligación, entonces la ley lo exime de esta responsabilidad (v. fs. 385 y vta.).

Refirió que la solidaridad del art. 24 no era objetiva sino subjetiva, dado que requiere la imputabilidad de la conducta del tercero responsable, pudiendo demostrarse que el contribuyente los colocó en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con su obligación (v. fs. 385 vta.).

Bajo tales premisas, el Tribunal de Alzada no encontró incompatibilidades entre los arts. 21 y 24 del Código Fiscal (t.o. por resolución 39/11) y los arts. 59 y 274 de la ley 19.550 que hicieran factible la declaración de inconstitucionalidad por violación del art. 31 de la Constitución nacional y revocó el pronunciamiento apelado. En consecuencia, desestimó la pretensión revisora intentada por el convocatario (v. fs. 390).

III. Frente a ello, los letrados apoderados del incidentista vencido interponen recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley por el cual denuncian el vicio de absurdo e infracción a la ley 19.550. Asimismo, solicitan la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias contenidas en los arts. 18, 21 y 55 del Código Fiscal provincial (v. fs. 394/407).

En síntesis, se agravan porque el fallo en crisis declara responsable al señor Juan Antonio Toledo,



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

en virtud de los tributos debidos por la firma Supermercados Toledo y su carácter de director en dicha organización comercial, aplicándose para ello el régimen de responsabilidad establecido en el Código Fiscal local.

En primer término, consideran errónea la aplicación del régimen jurídico en el *sub lite*. En este punto, cuestionan el tipo de responsabilidad atribuida - v.gr. objetiva- ya que esta ha sido aplicada en virtud del carácter de director de su representado; y en ningún momento se ha analizado si existía o no alguna circunstancia que pudiera considerarse como eximente de la misma (v. fs. 400).

En segundo término, critican que -por tratarse de un aspecto sustancial de la relación entre acreedores y deudores- compete al legislador nacional la regulación de la responsabilidad de marras, toda vez que no cabe a las provincias dictar leyes incompatibles con los códigos de fondo por haberse delegado a la nación la facultad de dictarlos, habiendo admitido la preeminencia de las leyes del Congreso y la necesaria restricción de no dictar normas que las modifique o contradigan. En tal camino, impugnan la decisión de fs. 383/390 por otorgar preeminencia jurídica al Código provincial por sobre la ley nacional (v. fs. 402).

Agregan que la posición asumida por la mayoría del Tribunal de Alzada desvirtúa el régimen de la ley 19.550, ya que invierte el principio de la carga de la prueba. En esta vereda, esgrimen que, en el ordenamiento societario, quien invoca la responsabilidad de un director debe probarlo. Sin embargo, según la sentencia cuestionada, en los casos en que el acreedor sea el fisco



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

provincial solamente debe probarse la calidad de director del funcionario y, de allí en más, este debería probar su inocencia, lo que consideran desajustado a derecho (v. fs. 402 vta.).

IV. El recurso no prospera.

IV.1.a. En esencia, el señor Juan Antonio Toledo cuestiona la constitucionalidad de las disposiciones del Código Fiscal en cuanto le extienden la responsabilidad como administrador o representante legal por el pago de los tributos de la firma Supermercados Toledo S.A. Ello debido a la imposibilidad provincial de legislar en materia delegada al Congreso nacional (arts. 59 y 274 de la ley 19.550, t.o. 1984).

IV.1.b. Las disposiciones censuradas determinan que el pago de gravámenes, recargos e intereses se encuentra también a cargo de quienes, como responsables del cumplimiento de las obligaciones del contribuyente, administren o dispongan de bienes de las sociedades debido a su mandato legal, incluyendo de igual manera a los integrantes de los órganos de administración o representantes legales de personas jurídicas civiles o comerciales, etcétera (art. 21, Código Fiscal, t.o. 2011).

Asimismo, se especifica que los responsables mencionados afrontan el tributo solidaria e ilimitadamente con el contribuyente en la misma forma, monto y oportunidad, pudiendo eximirse de aquella obligación acreditando haber exigido a los sujetos pasivos los fondos necesarios para su cancelación y, a la vez, que estos lo hubieren colocado en la imposibilidad de cumplir de modo correcto y tempestivo (art. 24, Cód.



*Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires*

cit.).

El proceso para efectivizar la extensión de responsabilidad se inicia contra todos los responsables a quienes se pretendiera obligar, incluyéndose a todos los involucrados (art. 21, cit.). A tales fines se contempla su intervención para que aporten el descargo y ofrezcan las pruebas respectivas que hagan a su derecho en la misma oportunidad procedimental en que se intima al contribuyente principal (art. 113, Cód. cit.).

IV.1.c. Del estudio liminar de los textos referenciados surge la responsabilidad de los directores por las obligaciones fiscales de la sociedad, por el solo hecho de integrar los órganos correspondientes. Tal diseño presenta un factor de atribución distinto en principio al sistema del Código Civil y Comercial de la Nación, el cual atribuye consecuencias en caso de dolo o culpa en el incumplimiento de una obligación.

Se observan dos relaciones jurídicas de naturaleza tributaria claramente diferenciadas. La primera de ellas es la entablada entre el Estado y la sociedad comercial o ente colectivo, como contribuyente de un gravamen determinado. La segunda es la que enlaza al Estado con el administrador de ese contribuyente principal, cuando determinadas circunstancias de su actuación derivan en la formulación de un cargo a la sociedad por la que dicho administrador debe responder personalmente y en paridad de condiciones que el órgano que administra y que resulta el sujeto pasivo de la relación por haber perfeccionado el hecho imponible.

Así, la primera define al contribuyente, en tanto que la restante determina el concepto de



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

"responsables por deuda ajena", elevando a estos últimos a la categoría de responsables en forma personal y solidaria con el sujeto obligado en la relación jurídico-tributaria.

Ello por cuanto el legislador ha considerado necesario diseñar un mecanismo del cumplimiento de la obligación impositiva que cuente asimismo con un responsable solidario de quien obtener el ingreso fiscal (conf. arg. CSJN "Monasterio Da Silva, Ernesto", sent. de 2-X-1970).

Puede afirmarse, entonces, que la solidaridad definida en la ley fiscal no es similar a la del derecho común sino que se presenta de manera diferenciada.

En efecto, en el orden nacional impositivo el compromiso surge debido a la insatisfacción de una deuda ajena que, normalmente, debe cancelarse con los recursos que aquellos administran, perciben o disponen y no con los propios (v.gr. arts. 5 y 6, ley 11.683); la que incumplida hace nacer la obligación en cabeza de estos sujetos que no exhiben en principio una vinculación material con el hecho imponible, pero a quienes sin embargo les será exigido el gravamen por el incumplimiento del deudor principal a la intimación de pago. Punto este en el que difiere de la normativa local, la que obliga al solidario en el mismo plano que el contribuyente, sin necesidad de incumplimiento previo de la intimación de pago por parte del contribuyente principal (ver art. 21, ley 10.397, "en la misma forma y oportunidad que rija para éstos").

Asimismo, la normativa nacional expresamente predica que no existirá esta responsabilidad personal y



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

solidaria respecto de aquellos que demuestren debidamente que dicha responsabilidad no les es imputable subjetivamente (art. 8 inc. "a" *in fine*, de la ley citada); mientras que el Código Fiscal estipula que solo se eximirá de la responsabilidad solidaria e ilimitada a quienes acrediten haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que estos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva (art. 24, Código Fiscal).

En definitiva, en ambos ordenamientos se trata, entonces, de sujetos seleccionados por el legislador - distinto del sujeto que perfecciona el hecho imponible- a quienes se obliga al pago del tributo.

IV.1.d. Ahora bien, la diferencia radica tanto en el momento a partir del cual se activa el instituto bajo análisis, como respecto de los supuestos contemplados para exonerarse de dicha responsabilidad.

En términos generales, el derecho fondal requiere para establecerla los incumplimientos de los deberes que la ley impone a los directores o administradores, la dilucidación de una cuestión de hecho que deberá juzgarse en cada caso y respecto de cada uno de ellos, pues la actuación o intervención personal puede ser distinta según las funciones que los directores tengan asignadas en la empresa.

En esa línea de pensamiento se ha expresado en la doctrina que la obligación impuesta personalmente al director y el grado de su incumplimiento susceptible de generar responsabilidad solo puede nacer de una valoración de conducta y no del mero hecho de la falta de pago de la deuda social, la que debió satisfacer con los



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

fondos que administra (cfr. Luqui, Juan Carlos; *La obligación tributaria*, Depalma, Buenos Aires, 1980, p. 223).

Este aspecto se halla limitado en el art. 21 del Código Fiscal, el que desplaza cualquier otro factor de eximición de la conducta determinante de la responsabilidad.

En el contexto descripto, es válido añadir que la responsabilidad de los directores, administradores y representantes de una sociedad se encontraba regulada en los arts. 59 y 274 de la ley 19.550 (t.o. 1984) y responderán de manera ilimitada y solidaria por mal desempeño de su cargo, incumplimiento contractual o acto ilícito realizado con dolo o culpa en el ejercicio de su actividad.

Asimismo, y sin perjuicio de señalar que su sanción sucedió luego de promovida la demanda, el art. 144 del Código Civil y Comercial (ley 26.994) establece que la actuación que esté destinada a la consecución de fines ajenos a la persona jurídica, cuando constituya un recurso para violar la ley, el orden público o la buena fe, o para frustrar derechos de cualquier persona, se imputa a quienes a título de socios, asociados, miembros o controlantes directos o indirectos la hicieron posible, quienes responderán solidaria e ilimitadamente por los perjuicios causados (v. art. 160, Cód. cit.).

La otra diferencia radica en que el reticulado legal bajo examen difiere sustancialmente del previsto en los arts. 6 y 8 de la ley 11.683, toda vez que en este último su responsabilidad nace en el caso en que el contribuyente no abone oportunamente el tributo ante la



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

intimación fiscal. Es decir que la resolución final determinativa de oficio al responsable solo puede ser dictada e intimada a su pago una vez vencido el plazo de la intimación previa cursada al deudor principal.

El vencimiento de dicho plazo sella el incumplimiento del deudor principal, habilitando en forma subsidiaria la posible extensión de la responsabilidad personal y solidaria a los directores de una sociedad anónima y socios gerentes de una sociedad de responsabilidad limitada (CSJN *in re* "Brutti, Stella Maris c/ DGI", sent. de 30 de marzo de 2004).

IV.2.a. Analizados los distintos regímenes normativos resta evaluar si en el caso las disposiciones provinciales por las que se extendió la responsabilidad solidaria al demandado se encuentran en contradicción con las dictadas por el Congreso nacional o bien si, por el contrario, la Provincia de Buenos Aires se ha limitado a ejercer facultades impositivas propias.

Del modo expuesto, es evidente que la legislación local avanzó sobre aspectos sustanciales, determinando una situación incompatible por su restricción con la diseñada por el legislador nacional, a quien se le ha delegado la facultad de legislar en esa materia (arts. 31 y 75 inc. 12, Const. nac.) y que ejerció esa facultad mediante el dictado de la ley 19.550 y luego del Código Civil y Comercial de la Nación.

A los fines de este análisis, vale aclarar que aquel "tercero" del derecho fonal (art. 59, ley 19.550) ante el cual el administrador societario responde ilimitada y solidariamente por su mal desempeño del cargo -en el caso- es el Fisco provincial.



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

De allí que resulta una idea liminar, en el marco de la ley 19.550, que los administradores y representantes "que faltaren a sus obligaciones" son responsables, ilimitada y solidariamente, por los daños y perjuicios que resultaren de su acción u omisión, sin que pueda considerarse el actual esquema del art. 21 del Código Fiscal una derivación razonada de esta.

IV.2.b. En dicho escenario, es prudente recordar que las normas locales deben adecuarse a las leyes sustantivas dictadas por el Congreso nacional y no pueden ser derogadas sin violentar las facultades exclusivas de la Nación en una materia como es, en general, los aspectos substanciales de las relaciones entre acreedores y deudores y, en especial, los diversos modos por los cuales, como en el caso de la atribución de responsabilidad, le es privativa por estar reconocida en la categoría de legislación común que prevé el art. 75 inc. 12 de la Constitución nacional (conf. arg. Fallos: 183:143; 193:231; 202:516 y 320:1344).

En esa comprensión, no basta con apelar a la autonomía del derecho tributario para desconocer la uniformidad de la legislación de fondo perseguida mediante la atribución que se confiere al poder central para dictar códigos según el art. 75 inc. 12 de la Carta nacional; uniformidad esta que no sería tal si las provincias pudieran desvirtuarla en su esencia, legislando con distinto criterio instituciones fundamentales de carácter común, so color del ejercicio de los poderes que le están reservados (CSJN *in re* "Martinez Ezquivel, Dora y otro", sent. de 4-XII-1967).

Sin embargo ello no significa negar que las



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

provincias gozan de un amplio poder impositivo, sino simplemente reconocer que ese poder encuentra sus límites constitucionales en la delegación de atribuciones efectuadas al Congreso nacional con miras a lograr la unidad, entre otras materias fundamentales, en lo tocante a la legislación de fondo (Fallos: 243:98; 249:292 y sus citas).

IV.2.c. De lo seguido hasta aquí no encuentro ningún argumento que permita definir la atribución local para avanzar en los aspectos vinculados a la extensión de la responsabilidad de los directores de sociedades, por las deudas de estas últimas.

A tal extremo debo añadir los fundamentos que tuve oportunidad de expresar en los autos A. 71.388, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Recuperación de Créditos SRL" (sent. de 16-V-2018), los que considero trasladables al caso en tratamiento.

Allí sostuve, en referencia a la doctrina originada en "Filcrosa", fallada el 30 de septiembre de 2003, que esa solución respetaba las previsiones del art. 31 de la Constitución nacional al imponer a las provincias, en ejercicio de su poder no delegado, adecuarse a las normas dictadas por el Congreso en ejecución de aquellos que sí lo habían sido.

Y era claramente más valiosa desde un punto de vista práctico pues, además de reflejar el propósito de los constituyentes de contribuir a la creación de aquellos lazos de unidad entre las provincias y sus integrantes necesarios para fundar la República, evitaba los peligros ínsitos en la dispersión de soluciones concernientes a institutos generales, que quedarían



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

librados -pese a tal generalidad- al criterio particular de cada legislatura local.

En definitiva, la responsabilidad de los administradores y representantes hacia terceros -en este caso el Fisco- es la del derecho común, que obliga a indemnizar el daño debido a la falta de cancelación de los tributos exigidos, esto es por el incumplimiento de una obligación legal que se puede instrumentar por el mal desempeño de su cargo (arts. 59 y 274, ley 19.550 -entonces vigente- y arg. CSJN, "F. 528.XLII, Funes Alejandra", sent. de 28-V-2008).

IV.3. Ahora bien, el estudio de los dispositivos enjuiciados destaca una dimensión residual cuya dinámica y naturaleza responde, en mi pensamiento, al ámbito reservado a la Provincia de Buenos Aires, habilitando su aplicación (art. 121, Const. nac.).

Me refiero a la hipótesis de una actuación destinada al incumplimiento de las obligaciones fiscales como metodología de gestión y administración empresarial, al amparo de la personalidad jurídica societaria, que escapa a la configuración del art. 274 de la ley 19.550 -supuesto reseñado *supra*- así como al supuesto del art. 54 del mismo cuerpo normativo (Fallos: 325:2817 y 326:1062; v. voto doctor Lorenzetti CSJN *in re* "Funes, Alejandra Patricia", cit. y "Davedere, Ana María", sent. de 29-V-2007).

En dichos supuestos del derecho común, el presupuesto de operatividad de la responsabilidad personal y solidaria parte de reconocer una personalidad societaria diferenciada (arts. 141 y 143, Cód. Civil; 1 y 2, ley 19.550) con la consecuente existencia de un



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

patrimonio propio de esa persona jurídica (art. 154, Cód. cit.), siendo esta quien perfecciona el hecho imponible y se constituye como el sujeto pasivo de la relación jurídico-tributaria y debe por ende cumplir con las cargas impositivas, respondiendo con sus bienes propios.

El principio de división patrimonial, base de la personalidad, se estructura en resguardo no de sus miembros sino del nuevo sujeto de derecho y de sus acreedores, distintos al de los socios.

Esa conexidad entre persona jurídica y patrimonio, como técnicas jurídicas, resulta de la propia nota del art. 2.312 del Código de Vélez Sarsfield.

Si bien el supuesto del art. 21 de la ley 10.397 aborda la responsabilidad de los sujetos tributarios allí indicados por el cumplimiento de una deuda ajena, evidentemente atiende a la idea de separación patrimonial.

No obstante que dicha norma no cumpla con los recaudos establecidos por el derecho común (ref. ley 19.550 y Código Civil y Comercial), y en su aplicación lisa y llana resulte contraria a la materia delegada al Congreso de la nación por la cláusula del art. 75 inc. 12 de la carta magna, no puede desconocerse que en los casos en que, bajo la tutela de dichos dispositivos, la autoridad fiscal válidamente verifique y determine en forma probada y razonada la existencia de una situación tributaria de indiferenciación patrimonial o de relaciones jurídicas entre los sujetos enumerados y la sociedad que integran -de un modo u otro- estos, generándose confusión patrimonial, sumado a mecanismos tendientes a incumplir con sus obligaciones fiscales;



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

puede hacerse uso de la protección que el ordenamiento jurídico tanto fondal como la propia normativa tributaria local diseñó en pos de prevenir la evasión impositiva.

En dicho contexto, en supuestos como el de autos donde el desarrollo de la relación jurídico-fiscal no vale diferenciar los sujetos pasivos de la obligación tributaria en contribuyentes y responsables del cumplimiento de deuda ajena, siendo lo mismo a los efectos legales, permiten inscribir tal prerrogativa en el método de interpretación en base a la realidad económica fiscal que -genéricamente- faculta al ente recaudatorio a determinar la verdadera naturaleza de los hechos imponibles, atendiendo a los hechos, actos o situaciones efectivamente realizados, con prescindencia de las formas o de los actos jurídicos de Derecho Privado en que se exterioricen (conf. arg. art. 7, ley 10.397).

Se trata, en definitiva, de dimensionar en su justa posición a los principios como criterios de valor de la realidad (conf. arg. CSJN, "Consortio de Empresas Mendocinas Potrerillos S.A.", sent. de 31-X-2017). Se advierte que la consideración y las conclusiones contenidas en la disposición administrativa se asienta en el principio de la realidad económica plasmado en el art. 7 del Código Fiscal. Asimismo, la Corte Suprema de Justicia de la Nación al respecto ha sostenido que "para configurar la cabal intención del contribuyente se debe atribuir preeminencia a la situación económica real con prescindencia de las estructuras jurídicas utilizadas, que pueden ser inadecuadas o no responder a esa realidad económica" (CSJN, Fallos: 318:637).

En este aspecto, el Tribunal federal ha



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

predicado que las normas tributarias no deben necesariamente entenderse con el alcance más restringido que su texto admita, sino en forma tal que su texto se cumpla, conforme a los principios de una razonable y discreta interpretación (Fallos: 279:226).

Entonces puede señalarse que el propósito de la ley tributaria en cuestión y en esta vertiente radica en evitar que el pago del impuesto sea eludido acudiendo a situaciones anómalas (Fallos: 211:1380; 256:325), lo cual desemboca en la responsabilidad del contribuyente o responsable indirecto u objetivo (Fallos: 248:157).

La ley tributaria en este punto es razonable, pues neutraliza cualquier intento abusivo de parte de la administración de una sociedad para el caso de que intente valerse de figuras de favor, tales como, por ejemplo, elegir a un insolvente como figura de apariencia para pretender hacer pesar sobre este dependiente todo el peso de la responsabilidad solidaria y, a la inversa, en los casos de infra-patrimonialización del ente societario.

IV.4. En esa línea de pensamiento es dable recordar que las provincias conservan los poderes necesarios para el cumplimiento de sus fines y, entre ellos, las facultades impositivas que conduzcan al logro de su bienestar y desarrollo, por lo que pueden escoger los objetos imponibles y la determinación de los medios para distribuirlos en la forma y alcance que les parezca más conveniente, si bien tales atribuciones encuentran el valladar de los principios consagrados en la Constitución nacional (Fallos: 320:1302 y sus citas).

En autos, se encuentra demostrada la situación



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

señalada precedentemente entre el señor Juan Antonio Toledo y la firma Supermercados Toledo S.A., la que ha sido patentizada por el representante del Fisco a fs. 39 vta.; 93/94 y 115/135 de estos actuados.

V. Por las razones expuestas, considero que el recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto no puede progresar (arts. 68 y 289, CPCC).

Voto por la **negativa**.

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

I. El recurso debe ser acogido favorablemente.

I.1. No viene controvertida la posibilidad de ventilar, mediante un incidente de revisión en el marco de un proceso concursal regido por la Ley de Concursos y Quiebras, la validez de las actuaciones tramitadas por ante la autoridad tributaria en las cuales se originaron los títulos y por las cuales se hizo extensiva -de forma solidaria- la responsabilidad fiscal al aquí recurrente (conf. causa C. 122.664, "M. G. Postal S.R.L.", sent. de 15-IV-2020). El Fisco no se opuso a eso, por lo que lo único que está discutido aquí y que la Corte debe ceñirse a resolver es si los decisorios de las instancias anteriores fueron ajustados a derecho, lo que conduce a determinar la conformidad constitucional de tres normas contenidas en el Código Fiscal provincial.

I.2. En tal sentido, cabe resaltar que en su embate contra los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011) el apelante reitera, básicamente, un intento de extender la jurisprudencia sentada por la Corte Suprema *in re* "Filcrosa" al caso de autos. De esa forma, busca repeler la insinuación del Fisco en su concurso



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

preventivo en concepto de una deuda por impuesto de sellos que se le endilga en virtud de su condición de responsable por deuda ajena de Supermercados Toledo S.A., al tratarse del presidente del directorio durante los periodos determinados de oficio.

El juzgado de primera instancia se abocó a ese punto. Reputó que la normativa local, por la rigidez con la que lo constituía en codeudor, se extralimitaba e innovaba indebidamente sobre una materia delegada al Congreso nacional y que este último había especificado al dictar la Ley de Sociedades Comerciales (conf. arts. 59 y 274), por lo que las normas arriba referenciadas eran inconstitucionales (conf. art. 31; en conc. art. 75 inc. 12, Const. nac.). Al resolver así, hizo lugar al incidente de revisión y declaró inadmisibile el crédito reclamado por ARBA contra Juan Antonio Toledo.

A su turno, la Cámara de Apelaciones revocó el fallo tras efectuar una lectura de las normas controvertidas que descartaban la consagración de un régimen de responsabilidad solidaria automático, de tipo objetivo, extremo que había conducido al juez de grado a descalificar los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011) por desviarse del ordenamiento societario. Eso le permitió concluir que tales preceptos eran congruentes con la legislación de fondo y, por tanto, no merecían reproche constitucional alguno. Siendo así, entendió que el Fisco podía válidamente verificar su crédito.

Contra esta decisión se alzó el concursado.

I.3. Como surge del relato efectuado, se ha puesto en tela de juicio la validez constitucional de



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

normas de derecho 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 (Fallos: 320:1602; 323:1656; 335:168, entre muchos), 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 del proceso (arg. arts. 161 inc. 1, 57 y concs., Const. prov.).

Aclarado ello, lo cual me permitirá dejar a salvo mi parecer en la causa A. 71.388, "Fisco c/ Recuperación de Créditos" (sent. de 16-V-2018) en punto al alcance de la autonomía legislativa local, abordaré lo sustancial de esta cuestión replicando de aquí en adelante lo pertinente de mi voto en la causa A. 72.295, "Yell Argentina SA" (sent. de 23-II-2021).

II.1. El régimen de responsabilidad de los representantes legales y de los administradores de sociedades en materia de gravámenes e infracciones



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

tributarias, en la Provincia de Buenos Aires, se estructura del siguiente modo:

A tenor de lo normado actualmente por el art. 21 del Código Fiscal (t.o. 2011) "Se 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, civiles o comerciales; 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 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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, establece: "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".

II.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 reproche de índole constitucional. Tal como lo puntualicé al votar en la causa A. 74.007, "Fisco c/ Arias" (sent. de 11-IV-2018), dicho régimen oficia como una suerte de reaseguro extraordinario para la recaudación de la renta 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 sólo



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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. Y esto se trata de una materia dentro de la cual se debe diferenciar la cuestión relativa a la autoridad competente para regular los componentes de las obligaciones tributarias provinciales (conf. mi voto en causa A. 71.388, cit.) de la posibilidad de controlar su contenido.

II.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.

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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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.).

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 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; 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).



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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).

II.4. La ley 11.683 de procedimiento tributario nacional consagra un sistema de responsabilidad solidaria 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 inc. I, el art. 6 de la ley en



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

interpretación restrictiva (v. Giulliani Fonrouge, 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, 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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 razón de semejante disparidad en el trato.

Sin dejar de insistir en 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 del contenido actualmente previsto en el art. 24 del Código Fiscal (t.o. 2011) controvertido en autos.

En el contenido de un determinado instituto tributario de la Provincia, producto de su amplia autonomía legislativa (arts. 1, 121 a 123 y conchs., 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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 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).

II.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 la sujeta a la condición de que la sociedad contribuyente no haya abonado el gravamen oportunamente reclamado 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, seg. párr.). 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

título propio con el sujeto activo, 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 quince 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: 337:58 y 327:769, por remisión al dictamen del Procurador General).

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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

acciones que le sean imputables a los efectos de eximirse de su propia responsabilidad.

II.6. Por similares fundamentos a los desarrollados hasta este punto y dada su estrecha vinculación en la especie, cabe también concluir que el art. 63 del Código Fiscal (t.o. 2011), en cuanto establece en materia de multas impuestas a personas jurídicas regularmente constituidas (por infracciones formales, incumplimiento total o parcial de pago o defraudación) el mismo criterio extensivo de responsabilidad solidaria e ilimitada para los integrantes de sus órganos de administración, es también inconstitucional.

III. En virtud de todo lo expuesto y sin perjuicio de reconocer las facultades de la Provincia de Buenos Aires para establecer un sistema de responsabilidad solidaria en materia fiscal, corresponde hacer lugar al recurso extraordinario deducido.

Consecuentemente, se declara la inconstitucionalidad e inaplicabilidad a la situación del recurrente de los arts. 21, 24 y 63 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 (conf. art. 57, Const. prov.).

Siendo así, cabe dejar sin efecto el deber de responder endilgado bajo las referidas normas tributarias al señor Juan Antonio Toledo (art. 289, CPCC).

Con costas de todas las instancias al Fisco, en



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

su carácter de vencido (conf. arts. 68, 69, 274, 289 y concs., CPCC).

Voto por la **afirmativa**.

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

I. Por las razones que a continuación expondré, el recurso extraordinario traído debe prosperar, pues 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. En efecto, el art. 21 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (t.o. 2004, actual 24 conf. resol. 39/2011) estipula -en lo que aquí interesa- que "los responsables indicados en los artículos 18 y 19 (actuales 21 y 22, entre los cuales se ubica el recurrente en su carácter de director de una sociedad anónima) responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes". En su párrafo segundo expresa que tales obligados "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". Y finalmente que "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".

Del texto de la disposición legal reseñada se



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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 haber exigido a este, en tiempo y forma propios, los respectivos fondos necesarios para cumplir con tales cargas. La ley local no considera la conducta del responsable solidario, sino solo su vinculación jurídica con el contribuyente al momento del incumplimiento tributario.

III. Sin embargo, la responsabilidad de los directores de una sociedad anónima por los actos u 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", Código Civil y Comercial- normas que, no obstante, no fueron objeto de modificación por el anexo II, capítulo 2, de la ley 26.994).

La primera de ellas 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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".

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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

voluntad social, siempre basada en la noción de culpa (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).

IV. 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 estos, sin atender a sus concretas conductas involucradas en cada caso.

Así, de acuerdo con la expresa redacción del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, la responsabilidad de los integrantes de tales órganos de administración de las personas jurídicas contribuyentes luce de tipo solidaria, ilimitada y objetiva, generándose



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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 aquéllos 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 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

necesaria -y consecuente- restricción local de no dictar disposiciones que las modifiquen, alteren o contradigan, aún 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 del 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 sean necesarias para concretar los derechos que reglamenta...", estableciéndose 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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 y en "Municipalidad de Resistencia c./ Lubricóm 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. 21 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (actual 24), en cuanto fija -frente al Fisco local- un sistema de responsabilidad de los representantes legales de las sociedades anónimas 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.).



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

V. Por lo demás, se advierte que a diferencia de lo que ocurre en el orden provincial, la ley nacional de Procedimiento Tributario 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. 6° (entre los que se encuentran los directores de sociedades anónimas) 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 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

personal y solidaria para quien dicha omisión no le sea imputable subjetivamente.

Por otra parte, 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. Y tal circunstancia impide una configuración automática de la responsabilidad del infractor, ajena a su propia conducta.

VI. En virtud de lo expuesto, al advertirse -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. 21 del Código Fiscal y, en consecuencia, hacer lugar al recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley deducido, revocar la sentencia de grado, manteniéndose lo dispuesto por el juzgador de origen, en cuanto hace lugar al incidente de revisión (arts. 57, Const. prov.; 75 inc. 12, Const. nac.).

VII. Independientemente de lo concluido en los apartados precedentes -esto es, aún si se admitiera que la Provincia se encuentra habilitada para regular el



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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 igualmente irrazonable.

En tal sentido, hago propios los argumentos formulados por mi distinguido colega, doctor Soria, en los apartados II.3., II.5. y II.6. 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 -asimismo y de forma autónoma- la declaración de inconstitucionalidad de los preceptos en crisis (arts. 1, 10, 11 y 57, Const. prov.; 1, 28, 31, 75 inc. 22, Const. nac.).

VIII. Por lo expuesto, el recurso prospera. Con costas de todas las instancias al Fisco, por su carácter de vencido (conf. arts. 68, 69, 274, 289 y concs., CPCC).

Voto por la **afirmativa**.

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

Adhiero al voto del doctor Soria, a excepción de lo expuesto por mi distinguido colega en el segundo párrafo del punto I.3., pues considero que los restantes



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

fundamentos por él vertidos resultan suficientes para dar mi voto por la **afirmativa**.

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

I. Adhiero a la declaración de inconstitucionalidad propuesta por los colegas que me anteceden en el orden de votación, en función de los argumentos que expondré a continuación.

Así, si bien considero que el régimen de responsabilidad solidaria establecido en el Código Fiscal resulta objetable constitucionalmente, ello se debe a dos razones de diversa índole, autosuficientes.

I.1. La primera de ellas se sustenta en la violación de la cláusula de los códigos, emergente del art. 75 inc. 12 de la Constitución nacional, al haberse legislado sobre materia delegada al Congreso nacional, con un criterio discrepante del allí establecido.

En efecto, y conforme surge de la normativa local bajo análisis, se atribuye al director de una sociedad la 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, del derecho común, el 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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 contemplar la conducta del alcanzado, sino la única 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 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", Código Civil y Comercial-; normas que, no obstante, no fueron objeto de modificación por el anexo II, capítulo 2, de la ley 26.994; aplicable a las sociedades de responsabilidad limitada conf. lo normado por el art. 157 del mismo cuerpo normativo).

El primer artículo mencionado 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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 estos a título de dolo o culpa.

Es decir, para hacerlos 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 Cód. Civ. y Com., 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 -como atinadamente refiere el distinguido doctor Pettigiani- la atribución de responsabilidad requiere la existencia de dolo o culpa



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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 objetiva (conf. voto del distinguido colega doctor Negri en la causa C. 110.369, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires", sent. de 2-VII-2014).

En conclusión, no caben dudas de que 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

jurídica habida entre acreedores y deudores, como lo atinente a la solidaridad de representantes y administradores de sociedades.

Por último, 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 General de Rentas y otro s/ demanda contenciosa administrativa" (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 (conf. doctr. Fallos: 232:490; 306:1799; 314:481; 321:1757; "Colegio de Escribanos de la Ciudad de Buenos Aires" Fallos: 338:1455, cons. 5) conducía a concluir que el caso debía regirse por la antigua ley 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

última y más genuina de nuestra Carta fundamental o, sin serlo, por aplicación de los principios de celeridad y economía procesal, corresponde la aplicación *-mutatis mutandi-* de las disposiciones de la legislación de fondo sobre lo normado por el Código Fiscal, atento a que el 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.).

I.2. La segunda razón por la que puede descalificarse la norma bajo análisis se relaciona con la razonabilidad de la misma (conf. art. 28, Const. nac.), criterio que fue expuesto por el distinguido colega doctor Soria en su voto. Si bien su análisis parte de la autonomía local para el dictado de este tipo de leyes, las que no formarían parte de las facultades delegadas por las provincias para su regulación por el Congreso nacional, lo cierto es que *-en definitiva-* analiza la norma a la luz de su razonabilidad 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



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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

En efecto, y 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 a 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 referido, la responsabilidad solidaria consagrada en el ámbito nacional se endilga -asimismo- a título sancionador, por fundarse en la violación del deber consistente en pagar los impuestos con los recursos que se administran o se disponen, por lo que su interpretación es de carácter restrictiva (v. *Giulliani Fonrouge, C. M. -Navarrine, S. C.; Procedimiento tributario y de la seguridad social,*



*Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires*

Lexis Nexis, Bs. As., 2005, pág. 137 y sig.).

Así, el carácter subjetivo establecido en el régimen tributario nacional se condice con la naturaleza de esta clase de extensión de responsabilidad, toda vez que constituye una sanción al administrador, la que no puede endilgarse 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.

Así, de la comparación entre ambas regulaciones en las 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 dichos extremos para poder endilgar dicha responsabilidad, surge manifiesta la excesiva rigidez del primero 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.), dado que trasgrede el modo en que deben estructurarse las obligaciones y los



Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires

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.

I.3. En cuanto al art. 63 del Código Fiscal (t.o. 2011) adhiero a los fundamentos expuestos por mi estimado colega doctor Soria en el punto II.6. de su voto, que declara la inconstitucionalidad de la norma.

II. Por las razones expuestas, es que corresponde declarar la inconstitucionalidad de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011) y dejar sin efecto el deber de responder endilgado bajo las referidas normas tributarias, las cuales resultan inaplicables al presente caso.

Con dicho alcance, prospera el recurso extraordinario, con costas a la vencida (art. 289 *in fine*, CPCC).

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, se hace lugar al recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley interpuesto y se revoca el fallo impugnado. En consecuencia, se declara la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal, manteniéndose lo resuelto en primera instancia sobre la inadmisibilidad del crédito



*Suprema Corte de Justicia
Provincia de Buenos Aires*

(arts. 274 y 289, CPCC).

Costas de todas las instancias al Fisco, en su carácter de vencido (conf. arts. 68, 69, 274, 289 y concs., CPCC).

El depósito previo efectuado (v. fs. 414) deberá restituirse al interesado (art. 293, Cód. cit.).

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 3.971/20).

REFERENCIAS:

Funcionario Firmante: 27/08/2021 14:24:01 - KOGAN Hilda - JUEZA

Funcionario Firmante: 27/08/2021 16:58:44 - TORRES Sergio Gabriel - JUEZ

Funcionario Firmante: 27/08/2021 19:24:58 - GENOUD Luis Esteban - JUEZ

Funcionario Firmante: 28/08/2021 11:36:13 - PETTIGIANI Eduardo Julio - JUEZ

Funcionario Firmante: 30/08/2021 11:07:52 - SORIA Daniel Fernando - JUEZ

Funcionario Firmante: 30/08/2021 12:45:26 - CAMPS Carlos Enrique -
SECRETARIO DE LA SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

239600289003543355

SECRETARIA CIVIL ,COMERCIAL Y DE FAMILIA - SUPREMA CORTE DE JUSTICIA

NO CONTIENE ARCHIVOS ADJUNTOS