



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Expediente número 2360-174555/2024 "SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO SA"

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-174555, del año 2024, caratulado "SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO SA".

Y RESULTANDO: Que, a fs. 663, se elevan las presentes actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), con los recursos de apelación interpuestos a fs. 464/482, por el Dr. Javier Fernández Verstegen, en su carácter de apoderado de la firma "SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO S.A.", y por el Sr. Leandro Héctor Cáceres, en su carácter de representante de los Sres. Roger Laughlin y Esteban Demasi Neto, con el patrocinio letrado del citado profesional; al cual adhieren a fs. 544/547, 548/551 y 2/5 del Alcance Nº 1 (agregado a fs. 657), los Sres. Juan Manuel Zapacosta, Martín Iriarte y Pedro Balestrini, respectivamente, por derecho propio y con el mismo patrocinio profesional; y todos contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 5307, dictada por el Departamento Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 2 de octubre de 2025.

Mediante el citado acto administrativo, agregado a fs. 418/462, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT Nº 30-58962149-9), en su calidad de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, por el ejercicio de las actividades verificadas de "*Venta al por mayor de cigarrillos y productos de tabaco*" (Código NAIIB-18 463300), "*Venta al por mayor de mercancías n.c.p.*" (Código NAIIB-18 469090), "*Venta al por menor en supermercados*" (Código NAIIB-18 471120), "*Venta al por menor en minimercados*" (Código NAIIB-18 471130), "*Venta al por menor de combustibles n.c.p.*

comprendidos en la Ley N° 23.966 para vehículos automotores” (Código NAIIB-18 473003), “Servicios de gestión y logística para el transporte de mercaderías n.c.p.” (Código NAIIB-18 523090), “Servicios de restaurantes y cantinas sin espectáculo” (Código NAIIB-18 561011), “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p.” (Código NAIIB-18 681098), “Servicios de crédito n.c.p.” (Código NAIIB-18 649290), “Venta al por mayor de carnes rojas y derivados” (Código NAIIB-18 463121) y “Servicios empresariales n.c.p.” (Código NAIIB-18 829909), durante los períodos fiscales 2022 y 2023.

Sobre dicha base, estableció diferencias en favor del Fisco provincial, por haber tributado en defecto, que ascienden a la suma total de Pesos doscientos cincuenta y cuatro millones setecientos setenta y dos mil noventa y dos con cuarenta centavos (\$ 254.772.092,40), las que deberán abonarse con los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, t.o. 2011 y modificatorias); y saldos a favor de la contribuyente para las posiciones 03, 06 y 11/2022, por la suma de Pesos dieciocho millones quinientos noventa y seis mil doscientos ochenta y cinco (\$ 18.596.285).

A su vez, aplicó una multa por Omisión, equivalente al seis por ciento (6%) del importe dejado de abonar, al haber constatado la comisión de la infracción prevista en el artículo 61, primer párrafo, del citado Plexo Legal.

Finalmente, declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada de los Sres. Roger Laughlin, Pedro José Balestrini Leal, Juan Manuel Zappacosta, Martín Iriarte y Estevam Demasi Neto, en los términos y con el alcance previsto por los artículos 21, Inc. “2”, 24 y 63 del citado Código.

A fs. 665, se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de la 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Ángel C. Carballal, entendiendo en la misma la Sala I de este Tribunal. Asimismo, se impulsa su trámite (artículo 15 del Decreto Ley N° 7.603/70).

A fs. 669, subsanadas las deficiencias formales de los recursos interpuestos y acreditado el pago de las contribuciones de ley, se ordena su traslado a la Representación Fiscal por el término de treinta (30) días (artículo 122 del Código Fiscal), para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones, constando en el Orden N° 27 del expediente electrónico EX-2025-44535579 (asociado a las presentes actuaciones a fs. 665), el correspondiente alegato.

Por último, se hace saber a las partes que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Dr. Ángel Gabriel Villegas Vocal de 2da Nominación y con la Cra. Cecilia Alejandra Oroz, Vocal a cargo de la 3ra Nominación.- En

materia probatoria, se tiene por agregada la documental y, en atención al estado de las actuaciones, se procede a llamar “Autos para Sentencia” (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- a.- Que la firma contribuyente y los Sres. Roger Laughlin y Esteban Demasi Neto, a través de su recurso, plantean los siguientes puntos de agravio.

En primer término, afirman que el ajuste alícuotario practicado por el Fisco, producto del reencuadre de los ingresos obtenidos por la firma contribuyente de la venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos, resulta improcedente.

Explican en este sentido, que mediante la Ley Impositiva para el año 2018 (Ley N° 14.983) la Provincia de Buenos Aires estableció un tratamiento diferencial para dicha actividad, reduciendo la alícuota aplicable del 5%, al 2,5% (tratamiento que, aclaran, se mantuvo durante los periodos objeto de ajuste en las presentes actuaciones).

Frente a ello, señalan que la citada ley, en su Art. 19, estableció la alícuota del 5% para las actividades de “*Venta al por menor en supermercados*” (Código NAIIB-18 471120) y “*Venta al por menor en minimercados*” (Código NAIIB-18 471130), siempre que no tengan previsto otro tratamiento en la misma norma; y que, precisamente, según consideran, dicho tratamiento diferencial es el previsto en el Art. 20 Inc. “h” de la ley, que establece la alícuota del 2,5 % para la actividad de “*Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos*” (Código NAIIB-18 472130).

Así, sostienen que la interpretación de la firma contribuyente, expresada en la determinación que practicara mediante sus declaraciones juradas, no resulta antojadiza ni incorrecta. Máxime cuando, advierten, no existe norma reglamentaria alguna que prevea la exclusión de los ingresos en cuestión, del tratamiento alícuotario previsto en las correspondientes leyes impositivas para el Código NAIIB-18 472130.

Concluyen entonces, que el ajuste cuestionado resulta improcedente y violatorio del principio de legalidad (Conf. Arts. 4, 17 y 75 Inc. “2” de la Constitución Nacional).

En segundo término, citan los fundamentos de la Ley N° 14.983 (Impositiva para el Ejercicio Fiscal 2018) y alegan que la postura fiscal es contraria, a su vez, al espíritu del legislador, quien, en su opinión, estableció el tratamiento alícuotario descripto (para los ingresos derivados de la venta de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos), con independencia del sujeto que realice la operación. Afirman así, que no solo la interpretación literal de la norma los avala, sino también, la teleológica.

En tercer término, consideran improcedente fundar el ajuste en el Memorando – GSJTYC– Nº 125/2022. Ello, por cuanto no se refiere a la firma contribuyente, no trata un caso análogo al presente, es de fecha posterior (16 de septiembre del 2022) al inicio del primer período fiscal ajustado en las presentes actuaciones, no posee los antecedentes y fundamentos que sostienen la conclusión a la que arriba y, finalmente, no analiza los fundamentos del legislador que sancionó la citada Ley Nº 14.983.

Y, en cuarto orden, luego de destacar que la Resolución Normativa –ARBA– Nº 38/17 dispone que, ante controversias en la interpretación y aplicación del NAIIB-18 corresponde aplicar subsidiariamente las notas metodológicas del “CLAE” (Formulario Nº 338 aprobado por la Resolución General –AFIP– Nº 3537), del “CIU Rev. 4” y del “ClaNAE 2010”, indican que el ajuste fundado en el primer (NAIIB-18) resulta incorrecto, destacando particularmente los principios de especificidad y detalle de las actividades nombradas y de similitud de las unidades de producción.

Resaltan al respecto, que la contribuyente posee una apertura de actividades en la que expone al menos doce actividades; y que, si bien parte de esta apertura responde a servicios diferenciados de las ventas, también hay apertura por ventas al por mayor o por tipo de bienes o mercaderías que, al igual que la venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos, poseen un tratamiento diferencial o alícuota específica, sin que ello merezca observación alguna por parte de la ARBA.

Seguidamente, se agravan de la falta de cómputo de los saldos a favor reconocidos y determinados por el Fisco en el acto apelado, contra la pretensión fiscal incoada. Entienden que lo expuesto trae consecuencias sobre los montos de los intereses establecidos en el acto y la multa aplicada.

En otro orden, plantean la prescripción de las facultadas sancionatorias del Fisco en lo vinculado al plazo 01/22 a 09/23, sobre la base de lo dispuesto en el Art. 65 del Código Penal (que establece un plazo de prescripción de 2 años) y lo resuelto por la CSJN en el fallo “Alpha Shipping SA” (del 7 de marzo de 2023).

A todo evento, se agravan de la multa por omisión aplicada (Conf. Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal), sosteniendo que no se verifica en autos la concurrencia de los elementos objetivo y subjetivo propios de la infracción imputada por el Fisco.

En este último sentido, advierten que, conforme la jurisprudencia de la CSJN, a las infracciones fiscales les resultan aplicables los principios del derecho penal, y que, sobre dicha base, le corresponde al Fisco probar la culpabilidad de infractor, todo lo cual ha omitido.

Subsidiariamente, plantean el error excusable, destacando que la firma contribuyente ha efectuado una interpretación razonable de las normas involucradas y ha actuado conforme la finalidad que fuera expuesta a la hora de crearse el tratamiento alicuotario diferenciado; y que, por lo demás, la propia ARBA ha reconocido en el Memorando N° 125/22 que la controversia planteada resulta novedosa y requirió de un análisis pormenorizado de la cuestión. A todo evento, solicitan la reducción del *quantum* de la sanción cuestionada, al mínimo legalmente previsto.

Finalmente, se agravan de la responsabilidad solidaria e ilimitada que se ha extendido a los apelantes sobre la base de lo dispuesto por los Arts. 21 Inc. "2", 24 y 63 del Código Fiscal, planteando, en primer término, la inconstitucionalidad de los citados artículos, por contrariar lo dispuesto en los Arts. 31 y 75 Inc. 2 de la Constitución Nacional y la Ley N° 19.550 (de Sociedades Comerciales), tal como, alegan, fue resuelto por la CSJN en el precedente "Filcrosa" (*Fallos* 326:3899), y por la SCJBA en los precedentes "Raso" (causa C. 110.369) y "Toledo" (causa C. 121.754).

A mayor abundamiento, sostienen que la responsabilidad solidaria en cuestión resulta improcedente, en atención a que se ha extendido con el único fundamento de que los apelantes integraron oportunamente la dirección de la empresa contribuyente, todo lo cual juzgan insuficiente a tal fin.

En este sentido, afirman que dicha responsabilidad tiene una finalidad sancionatoria y que los declarados responsables no tuvieron injerencia alguna en los asuntos tributarios y/o financieros de la firma.

Por último, consideran que, aún con más razón, la responsabilidad solidaria cuestionada resulta improcedente en materia sancionatoria, puesto que la misma vulneraría el principio de personalidad de la pena (Conf. Art. 18 de la Constitución Nacional).

Acompañan y ofrecen prueba documental, y hacen reserva del caso federal.

I.- b.- Que, a su vez, los Sres. Juan Manuel Zapacosta, Martín Iriarte y Pedro Balestrini, a través de sus recursos, adhieren al recurso incoado por la firma contribuyente.

Asimismo, afirman que la responsabilidad que se les endilga, no sólo no es automática, sino que tiene un factor de atribución subjetivo, tal como lo ha reconocido la SCJBA en el precedente "Raso" (citado).

Alegan que, lo expuesto, ha sido reiterado por la Suprema Corte local en el fallo "Toledo" (citado), respecto del cual efectúan diversas citas en las que se resalta la falta de razonabilidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal (en su confronte con el delineado por la Ley N° 11.683), su tensión con el debido proceso y la falta de subsidiariedad de aquella.

Hacen reserva del caso federal.

II.- Que, a su turno, la Representación Fiscal, luego de resumir los antecedentes del caso y los agravios incoados por la parte apelante, procede a su refutación, sin perjuicio de advertir que estos son una reiteración de aquellos formulados en la instancia de descargo y que, en dicho marco, han sido analizados por la Jueza Administrativa, habiendo quedado demostrada su palmaria improcedencia.

Paralelamente, frente a los diversos planteos de inconstitucionalidad interpuestos, recuerda la limitación que pesa sobre este Tribunal para expedirse a su respecto, en función de lo dispuesto por el Art. 12 del Código Fiscal.

Seguidamente, en relación con la controversia de fondo, luego de destacar que para la firma contribuyente resulta aplicable el Nomenclador de Actividades del Sistema Federal de Recaudación (NAES), dado su carácter de contribuyente de Convenio Multilateral (y sin perjuicio de que resulta idéntico al Código NAIIB), efectúa profusas citas de los fundamentos expuestos por la Jueza Administrativa en el acto recurrido para sustentar el ajuste practicado.

En estas, dicha funcionaria expresa: a) que la contribuyente encuadró dentro de Código NAIIB '18 N° 472130 ("*Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos*") los ingresos obtenidos por la venta al por menor de dichos productos cárnicos, cuando correspondía hacerlo bajo el Código NAIIB '18 N° 471120 "*Venta al por menor en supermercados*"; b) que, a la hora de establecer el correcto sentido y alcance de las normas involucradas, corresponde, en primer lugar, efectuar una interpretación teleológica para, posteriormente, efectuar una interpretación sistémica de las mismas; c) que, en este sentido, surge de los fundamentos de la Ley N° 14.983, que la reducción de alícuota dispuesta para la venta al por menor de carnes rojas está dirigida a reducir la informalidad de ese sector específico de la economía, representada por pequeños comercios especializados ("carnicerías"); d) que, a partir de la lectura de las notas aclaratorias de las actividades expuestas tanto en el NAIIB-18 como en el NAES, puede apreciarse que, respecto de las actividades de venta al por menor en supermercados y/o minimercados, la distinción está dada principalmente en razón de la estructura de negocio, la cual excede a un pequeño comercio, no solo por la superficie de venta, sino también por los distintos bienes comercializados; e) que,

por ello, el legislador dispuso una alícuota diferenciada y menor cuando la venta de carnes se desarrolla en pequeños comercios (carnicerías y almacenes), asignándola al Código NAIIB N° 472130 y diferenciándola de la alícuota general, establecida entonces para cuando dicha actividad se lleva a cabo en unidades económicas que, por sus características, no revisten tales condiciones (supermercados y minimercados); f) que resulta confirmatoria de lo expuesto, la alícuota reducida prevista por el legislador en las pertinentes leyes impositivas para aquellos supermercados que, en función del total de ingresos obtenidos, son considerados como pequeños comercios; y g) que, en atención a lo expuesto, yerra la apelante en su interpretación literal de las normas, debiendo primar en el caso, el sentido común como regla principal.

A su vez, aclara a la apelante que el Memorando N° 125/22, confeccionado por la Gerencia de Servicios Jurídicos Tributarios y Catastrales (Departamento Asistencia Técnica Tributaria), área encargada de asistir desde el punto de vista técnico tributario a las dependencias de la Agencia y de otras organizaciones públicas, es un elemento de aporte y valoración para formar convicción al momento del dictado del acto.

Por último, y a mayor abundamiento, resume que, conforme surge del nomenclador, la venta al por menor de carnes puede ser llevada a cabo en comercios no especializados (bajo los Códigos NAIIB N° 471130 "*Venta al por menor en minimercados*" y N° 471120 "*Venta al por menor en supermercados*") o especializados (Código NAIIB N° 472130 "*Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos*"); y que, en este punto, dicho nomenclador se amolda a la CLNAE 2010, de la cual surge, precisamente, la aclaración al Código N° 471120 (en el "Incluye"), debiendo interpretarse de esta, que en el citado código se tuvo en cuenta la eventual existencia de actividades especializadas (carnicería).

Siendo ello así, considera, la actividad de "*Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos*" (Código NAIIB 472130), queda reservada a su realización en comercios especializados, por fuera de aquellos espacios de comercialización no especializada. Y, afirma, resulta evidente que el legislador previó un tratamiento diferencial para la comercialización de carne a nivel minorista, considerando también la dimensión económica de los contribuyentes, lo cual se advierte en los fundamentos de la Ley Impositiva N° 14.983 (2018), cuando se indica "*...se propone para el año 2.018 una alícuota del 2,5% para la venta minorista de carnes rojas, con el fin de coadyuvar a la disminución de la informalidad del sector*". Ello así, concluye, por cuanto la informalidad del sector no puede sino vislumbrarse en la comercialización especializada, realizada por fuera de aquellos recintos (minimercados, supermercados).

Seguidamente, en relación con el agravio por el cual la apelante afirma que la Autoridad de Aplicación no ha considerado los saldos a su favor (determinados en el acto), señala, mediante cita de un precedente de este Tribunal, que los mismos deberán ser compensados al momento de la liquidación final del tributo.

En otro orden, con respecto a los planteos incoados contra multa aplicada, alega en primer término, frente a la prescripción de las facultades sancionatorias invocada por la recurrente sobre la base de lo dispuesto en el Código Penal y lo resuelto por la CSJN en el fallo “Alpha Shipping SA”, que el efecto de las sentencias en nuestro sistema de control de constitucionalidad es *inter partes* y que la aplicación de la citada norma de fondo es tan solo subsidiaria. Cita el voto en minoría del Ministro Dr. Rosatti para la referida causa judicial y, luego de efectuar el pertinente cómputo a la luz de las constancias de autos y de lo establecido por el Código Fiscal, descarta la viabilidad del planteo.

A todo evento, señala que, aún de aplicarse la legislación de fondo a tal fin, las citadas facultades sancionatorias tampoco se hallarían prescriptas,

dado que, de conformidad al ordenamiento penal, la prescripción de las mismas se suspende en los casos de delitos para cuyo juzgamiento sea necesaria la resolución de cuestiones previas o prejudiciales, que deban ser resueltas en otro juicio (Art. 67 Código Penal), circunstancia que, considera, se verifica en autos con el procedimiento determinativo iniciado. Advierte asimismo, que con la notificación de las Resoluciones de Inicio y Determinativa, se interrumpió dicha prescripción, en los términos de los incisos “c” y “e” del citado Art. 67.

Así, descartada la prescripción de las facultades cuestionadas, se aboca al análisis de los agravios incoados contra la procedencia de la multa por omisión aplicada (Conf. Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal), sosteniendo en primer término, que las diferencias reclamadas configuran el elemento objetivo (o material) de la infracción imputada y que, con respecto al elemento subjetivo de esta, su análisis no resulta necesario, toda vez que, aún cuando el contribuyente haya determinado el impuesto de acuerdo a su interpretación de las normas, no por ello podría excusarse para la aplicación de las sanciones estipuladas cuando existen incumplimientos comprobados.

A su vez, en lo vinculado al error excusable, invocado como causa eventual que haría improcedente la multa, destaca que la apelante no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de su obligación, ni error alguno, por cuanto la misma se limita a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses. Cita jurisprudencia de este Tribunal acerca de dicha eximente de responsabilidad.

Por lo demás, frente a la solicitud de reducción del monto de la multa en cuestión, destaca que esta fue graduada dentro de los parámetros establecidos por la norma y conforme a las pautas fijadas por el Art. 7 del Decreto N° 326/97, aplicando como agravantes los Incs. “c”, “d” e “i”, y como atenuante el Inc. “c” de este último. Concluye así, que la sanción aplicada se ajusta a derecho.

Finalmente, en cuanto a la responsabilidad solidaria e ilimitada impugnada, recuerda que su fuente se encuentra en los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal y que se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquél. Por ello, alega, no resulta subsidiaria, sino que se trata de una obligación a título propio por deuda ajena, sin beneficio de excusión (Conf. Art. 133 de dicho código).

Asimismo, aclara que la ley sólo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputarla; y que, en todo caso, la prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables (Conf. Art. 24 del Código Fiscal).

Por otra parte, con cita de un precedente de este Cuerpo, afirma que resulta improcedente la aplicación de las normas nacionales en la materia tributaria, y afirma que, por ello, bajo la legislación provincial, también responden los declarados responsables solidarios por las multas aplicadas al contribuyente, sin necesidad de probar intención dolosa o culposa en la comisión de las infracciones, tal como lo establece el Art. 63 del Código Fiscal.

En este marco, luego de recordar el fundamento de la responsabilidad cuestionada (haciendo hincapié en el rol de los integrantes de los órganos de administración de las sociedades en el desarrollo de su actividad), cita jurisprudencia que aclara que la SCJBA no ha declarado la inconstitucionalidad del Art. 21 del Código Fiscal en el precedente “Raso”; y, con respecto al fallo “Toledo”, sostiene que dicho resolutorio sólo tiene efectos *inter partes*.

Por último, advierte que los recurrentes no han acreditado la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva de la obligación fiscal, para hacer improcedente la responsabilidad que se les ha endilgado.

En virtud de lo expuesto, solicita que los agravios sean desestimados, confirmándose en su totalidad la disposición apelada.

III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL CARLOS CARBALLAL: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si, en función de los agravios incoados por la parte apelante, la Disposición Delegada

SEATYS Nº 5307/25, se ajusta a derecho.

A tal fin, resulta conveniente señalar que la presente controversia se origina a raíz de una fiscalización seguida a la firma contribuyente, “Supermercados Mayoristas Makro SA”, acotada al encuadre de sus actividades y la alícuota aplicable a cada una de estas (artículos 44, 113 y ss. del Código Fiscal; Formularios R-269 agregados a fs. 1/2), por lo que se han respetado los montos globales declarados por esta como base imponible del impuesto, así como también el Coeficiente Unificado de Distribución del Convenio Multilateral calculado y los pagos a cuenta computados en sus Declaraciones Juradas (ver fs. 214/215 del Informe Final agregado a fs. 207/221 y, asimismo, fs. 420 vta./422 de la Disposición apelada).

Ahora bien, en dicho marco, señala la Jueza Administrativa que se constataron diferencias a favor del Fisco provincial, como consecuencia del erróneo encuadre de los ingresos obtenidos por la firma contribuyente de la venta minorista de carnes, toda vez que esta encuadró y determinó dichos ingresos, durante los períodos fiscales 2022 y 2023, bajo el Código de Actividad **NAIIB 472130 (“Venta al por menor de carnes, menudencias y chacinados frescos”)**, cuando correspondía hacerlo bajo el Código de Actividad **NAIIB-18 Nº 471120 (“Venta al por menor en supermercados”)**.

Así, reencuadró los ingresos en cuestión bajo el código pertinente, lo que provocó **un ajuste en la alícuota aplicable** a los mismos durante los períodos determinados, **. del 2,5% (prevista para el Código de Actividad NAIIB 472130) al 5% (prevista para el Código de Actividad NAIIB-18 Nº 471120)**. Ello, conforme lo establecido por las Leyes Impositivas Nº 15.311 y Nº 15.391.

Explica la Jueza Administrativa: **a)** que en el caso corresponde aplicar, dado el carácter de contribuyente del Convenio Multilateral de la firma apelante, el Nomenclador de Actividades del Sistema Federal de Recaudación (NAES), sin perjuicio de que las descripciones resultan idénticas a la del Nomenclador de Actividades para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (NAIIB); **b)** que el NAES, aprobado por RG Nº 7/2017 de la Comisión Arbitral y luego incorporado en la RG Nº 22/2020 (Apéndice XIII y concordantes posteriores), como el NAIIB-18, aprobado por la RN (ARBA) Nº 38/17 (modificado por las RN Nº 13/18, Nº 49/18, Nº 3/21 y Nº 21/21), individualizan actividades económicas a los fines tributarios, perteneciendo al ordenamiento jurídico vigente y constituyendo así normas obligatorias; **c)** que del análisis del NAES surge, en similar forma al NAIIB, que el nomenclador clasifica la venta en comercio al por menor según se realice en comercios especializados (a partir del grupo 472 al 477) o en comercios no especializados (en el grupo 471); **d)** que la venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados puede realizarse, según dichos nomencladores, en comercios no especializados (bajo los

Códigos NAIIB N° 471110 –“*Venta al por menor en hipermercados*”–, N° 471120 –“*Venta al por menor en supermercados*” o N° 471130 –“*Venta al por menor en minimercados*”–), como así también en comercios especializados (bajo el Código NAIIB N° 472130 –“*Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos*”); **e)** que, tanto el NAES como el NAIIB expresan en sus notas aclaratorias, con respecto a los Códigos N° 471130 “*Venta al por menor en minimercados*” y N° 471120 “*Venta al por menor en supermercados*”, que dichas unidades de venta abarcan en un solo local, la venta de alimentos, bebidas, productos de limpieza y bazar y productos conexos, **diferenciándose de un almacén en la falta de una atención personalizada a excepción de algunos rubros como ser carnicería, fiambrería y panadería**, y por ocupar una superficie de la zona de venta inferior a 350 m² , en el primer caso, y de hasta hasta 2.500 m², en el segundo; **f)** que, considerando ello, resulta evidente que la venta al por menor de carnes rojas se encuentra explícitamente incluida en la actividad de venta en supermercados y en minimercados, es decir, en comercios no especializados, quedando reservada la actividad de “*Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos*” (Código NAIIB 472130) al desarrollo en comercios especializados (carnicerías); **g)** que, en consecuencia, resulta válido concluir que la venta al por menor de carnes rojas y chacinados llevada a cabo en supermercados o minimercados, se deben encuadrar bajo los Códigos N° 471120 y N° 471130 (según corresponda), y que la venta minorista llevada a cabo en comercios especializados, bajo el Código N° 472130.

Así, atento que la firma contribuyente desarrolla la actividad en un supermercado, la Autoridad de Aplicación procedió a reencuadrar los ingresos declarados por aquella bajo la actividad de “*Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos*” (Código NAIIB 472130), bajo la actividad de “*Venta al por menor en supermercados*” (Código NAIIB 471120).

Frente a ello, la apelante se agravia –en los términos expuestos en el Considerando I de la presente– sosteniendo la improcedencia del ajuste practicado.

Sin embargo, adelante, a juicio de suscripto, la determinación practicada por el Fisco sobre la base del criterio expuesto en los párrafos precedentes, luce razonable y ajustada a derecho, por lo que los recursos incoados no deben prosperar en este punto.

En este sentido, a la luz de los agravios incoados por la apelante, considero necesario comenzar señalando que, efectivamente, tal como lo sostiene esta y lo reconoce el propio Fisco, a partir del ejercicio fiscal 2018, el legislador bonaerense estableció, a través de la Ley Impositiva N° 14.983, un tratamiento alicuotario diferencial, específico y reducido en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para la

venta minorista de carnes, con el fin de reducir los altos niveles de informalidad del sector.

No obstante, según surge de la ley y sus fundamentos, dicho tratamiento, que se replica en las leyes impositivas vigentes durante los períodos determinados en autos, se encontraba dirigido, sin dudas, a los comercios especializados en dicha actividad (carnicerías) y a los que podrían denominarse en general, pequeños comercios.

En efecto, señala el legislador en los fundamentos referenciados, que: *“Como se expusiera en diversos estudios sobre la materia, el mercado de la carne vacuna en nuestro país presenta un importante grado de informalidad en las diferentes etapas de la cadena productiva y en la venta minorista, con la consecuente competencia desleal (...) En este sentido, la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires (ARBA) estableció una percepción en función dicho pago a cuenta (Resolución Normativa Nº 29/17). Asimismo, se trabajó en una mesa conjunta entre los gobiernos nacional y provincial con las cámaras que representan a los sectores de la cadena, donde se evidenciaron aumentos en la base tributaria. En la Ley Impositiva 2017 se dispuso una alícuota del 0,5% del Impuesto a los frigoríficos y matarifes independientemente del nivel de facturación, verificándose un incremento en su base imponible razón por la cual, para continuar con dicha política de reducción de alícuotas con aumento de base imponible, se propone para el año 2018 una alícuota del 2,5% para la venta minorista de carnes rojas, con el fin de coadyuvar a la disminución de la informalidad del sector. Asimismo, con el fin de favorecer a los pequeños comerciantes se propone la elevación del límite máximo de facturación anual a dos millones de pesos (\$2.000.000), incorporando a 15.000 pequeños comercios a tributar la alícuota reducida de 2,5% en dicha actividad”. (el subrayado me pertenece)*

Conforme ello, resulta evidente que la finalidad perseguida por el legislador, insisto, fue la de reducir la informalidad en la venta minorista de carnes rojas, dirigiendo una determinada política tributaria a este sector específico de la economía, representado, en esencia, por comercios especializados en el rubro (carnicerías; Art. 20 Inc. “h”) o, eventualmente, pequeños comercios en general (Art. 22).

Ahora bien, el criterio fiscal expresado en el ajuste practicado, no sólo se asienta o encuentra fundamento en la interpretación teleológica expuesta, sino que también lo hace en la interpretación sistémica del nomenclador aplicable, de la cual, por cierto, no puede prescindirse.

En este sentido, advierte la Jueza Administrativa (ver fs. 419 Vta./420), en consideraciones que comparte esta instrucción, que *“...del análisis del NAES, como*

asimismo surge en similar forma del NAIIB, el nomenclador de actividades clasifica la venta en comercio al por menor según se realice en comercios especializados (a partir del grupo de nomenclador 472 al 477) o en comercios no especializados (en el grupo nomenclador 471). Es así que (...) la venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados, (...) puede ser llevada a cabo en comercios no especializados bajo las actividades de 'Venta al por menor en hipermercados' (Código NAIIB 471110), 'Venta al por menor en supermercados' (Código NAIIB 471120) o 'Venta al por menor en minimercados' (Código NAIIB 471130), según sea el caso; como así también en comercios especializados, bajo la actividad de 'Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos' (Código NAIIB 472130)".

Sobre dicha base, luego de resaltar la citada funcionaria que tanto el NAES como el NAIIB expresan en sus notas aclaratorias, con respecto a los Códigos N° 471130 "Venta al por menor en minimercados" y N° 471120 "Venta al por menor en supermercados", que dichas unidades de venta abarcan en un solo local, la venta de alimentos, bebidas, productos de limpieza y bazar y productos conexos, **diferenciándose de un almacén en la falta de una atención personalizada a excepción de algunos rubros como ser carnicería, fiambrería y panadería**, y por ocupar una superficie de la zona de venta inferior a 350 m² , en el primer caso, y de hasta hasta 2.500 m², en el segundo, sostiene: "...considerando la descripción de ambas actividades y, en especial, sus citadas notas aclaratorias, en cuanto incluye expresamente al rubro carnicería -aun cuando existiere atención personalizada- resulta evidente que la venta al por menor de carnes rojas se encuentra explícitamente incluida en la actividad de venta en supermercados y en minimercados cuando se desarrolla en el ámbito de estos últimos, es decir, en comercios no especializados, quedando reservada la actividad de 'Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos' (Código NAIIB 472130) al desarrollo en comercios especializados, que no es el caso del contribuyente de marras".

Concluye así, que "...corresponde encuadrar los ingresos por ventas al por menor de carnes rojas y chacinados, cuando las mismas son llevadas a cabo en el ámbito tanto de un supermercado como de un minimercado, aun cuando la atención sea llevada a cabo en forma personalizada, bajo las actividades de 'Venta al por menor en supermercados' (Código NAIIB 471120) o 'Venta al por menor en minimercados' (Código NAIIB 471130) ... por lo expuesto, atento que el contribuyente desarrolla la actividad declarada en un supermercado, se procedió a encuadrar los ingresos declarados ... en la actividad de 'Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos' (Código NAIIB 472130) bajo la actividad declarada de 'Venta al por menor en supermercados' (Código NAIIB 471120)...".

No está de más recordar a esta altura, la clara modalidad interpretativa que introduce el artículo 185 del Código Fiscal (en consonancia con su artículo 7°) vinculada específicamente al impuesto aquí involucrado, disponiendo: *“Para la determinación del hecho imponible, se atenderá a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, con prescindencia -en caso de discrepancia de la calificación que mereciere, a los fines de su encuadramiento, en otras normas nacionales, provinciales o municipales, ajenas a la finalidad de la Ley”*.

Y si bien lo expuesto resultaría suficiente a fin de ratificar el ajuste objetado por la apelante, considero necesario expedirme sobre los restantes argumentos expresados por esta última como sostén del agravio incoado.

Al respecto, frente a aquel por el cual indica que la firma contribuyente posee una apertura de actividades en la que expone al menos doce de ellas, entre las que se incluyen otras actividades de ventas al por mayor o por tipo de bienes o mercaderías que, al igual que la venta al por menor de carnes rojas, poseen un tratamiento diferencial o alícuota específica, sin que hayan merecido observación alguna por parte de la ARBA, cabe señalar que en el Informe Final, agregado a fs. 207/221, se destaca que el Código NAIIB-18 N° 471120 (*“Venta al por menor en supermercados”*), incluye la actividad desarrollada por unidades que abarcan en un sólo lugar la venta de: a) alimentos; b) bebidas; c) productos de limpieza y bazar; y d) productos conexos (ver fs. 212 Vta./231).

De lo expuesto, surge evidente que todas las actividades que no se vinculan, o no resultan conexas, a la venta de alimentos, bebidas y productos de limpieza y bazar, no deben incluirse en dicho código de actividad.

Es por ello que no encuentro objeción alguna, al menos en este punto, a la determinación practicada por el Fisco, la cual, en consonancia con lo señalado, dejó fuera del ajuste al Código NAIIB-18 471120: a) a los ingresos provenientes de las actividades nombradas bajo los Códigos NAIIB-18 N° 463300, N° 469090 y N° 463121, vinculadas a la venta al por mayor; b) a aquellos provenientes de las actividades nombradas bajo los Códigos NAIIB-18 N° 523090, N° 561011, N° 681098, N° 649290 y N° 829909, vinculadas a las prestaciones de servicios; y, c) a los provenientes del desarrollo de la actividad nombrada bajo el Código NAIIB-18 N° 473003, por no resultar conexa a ninguna de las actividades *supra* citadas (*“Venta al por menor de combustibles n.c.p. comprendidos en la Ley N° 23.966 para vehículos automotores”*).

Y, a su vez, no puede dejar de advertirse en este punto que, de avalar en general el criterio expuesto por la apelante, se correría el riesgo de vaciar de contenido el Código NAIIB-18 N° 471120 (*“Venta al por menor en supermercados”*), al

desagregar en tantos otros códigos, cada uno de los rubros implicados en la actividad de supermercado, que por su naturaleza, resulta comprensiva de numerosas actividades específicas en particular.

En otro orden, frente a la vulneración del principio de legalidad alegada por la apelante, sin perjuicio de recordar la limitación de competencia que pesa sobre este Tribunal para atender agravios de esta naturaleza (artículo 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley N° 7603/70), debo señalar que no se observa en el caso apartamiento alguno de dicha garantía constitucional, toda vez que, en definitiva, el Fisco se ha limitado a aplicar en autos las correspondientes leyes vigentes (por caso, Leyes Impositivas N° 15.311 y N° 15.391), otorgándoles el sentido y alcance que estima correctos a la luz de los argumentos que justifican el reencuadre de ingresos practicado.

Por último, en atención a la objeción que presenta la apelante en relación con la cita del Memorando N° 125/22 en el acto apelado, debe aclararse, tal como lo ha hecho incluso la Representante Fiscal, que dicho documento, confeccionado por la Gerencia de Servicios Jurídicos Tributarios y Catastrales (Departamento Asistencia Técnica Tributaria), fue tomado por la Jueza Administrativa como un elemento de aporte y valoración para formar su convicción al momento del dictado del acto.

En definitiva, en virtud de todo lo hasta aquí expuesto, corresponde a juicio del suscripto rechazar los agravios incoados y ratificar el acto apelado en este punto; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, en relación con el agravio fundado en la ausencia de compensación de los saldos a favor de la contribuyente, determinados en la disposición apelada, cabe aclarar a la apelante, por un lado, que el planteo resulta prematuro, toda vez que la citada compensación resulta procedente cuando el acto administrativo adquiere firmeza, en oportunidad de su liquidación definitiva (Conf. Art. 102 del Código Fiscal); y que, por lo demás, tanto los intereses establecidos como la multa por omisión aplicada se calcularán sobre las diferencias subsistentes en favor del Fisco, una vez practicada dicha liquidación final.

Por lo expuesto, debe rechazarse el agravio incoado; lo que así declaro.

Por su parte, frente a los diversos planteos incoados contra la multa por Omisión aplicada a la contribuyente (artículo 61, primer párrafo, del Código Fiscal), ya sea por la prescripción de las correspondientes facultades sancionatorias del Fisco, por la ausencia de configuración de los elementos constitutivos de la infracción imputada o por su monto, debo señalar que, a juicio del suscripto, los mismos devienen abstractos, toda vez que en el caso, tal como lo sostiene la apelante, debe tenerse

por configurado un supuesto de error excusable, como eximente de sanción.

En este sentido, cabe recordar que la citada norma establece en lo pertinente: *“El incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento, constituirá omisión de tributo y será pasible de una sanción de multa graduable entre el cinco por ciento (5%) y el cincuenta por ciento (50%) del monto de impuesto dejado de abonar ... No incurrirá en la infracción reprimida, quien demuestra haber dejado de cumplir total o parcialmente de su obligación tributaria por error excusable de hecho o de derecho...”*.

Ha sostenido la SCJBA, que *“...La existencia de un error excusable requiere un comportamiento normal, razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo y debió creer razonablemente que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario (causa B. 48.268, ‘Ciba Geig.’, 5-11-81)...”* (in re “Buratovich Hnos. S.A.”, Sentencia de fecha 13 de abril de 1981).

Y si bien para que proceda este eximente, dicho error debe surgir probado y, además, invocado en forma no genérica, la excusabilidad, aun cuando no es un hecho externo a la persona, es una circunstancia que surge de la confrontación de las normas en juego y/o de los criterios de jurisprudencia administrativa y judicial aplicables al caso que se analiza. Es esa valoración que puede llevar al juzgador a excusar la conducta del imputado.

En definitiva, el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524), para lo cual deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo (Carlos Giuliani Fonrouge - Susana C. Navarrine, “Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social”, Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2009, pág. 291).

En el caso, puede apreciarse que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, el contribuyente pudo no haber tenido la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, evidenciándose esa oscuridad esencial, decisiva e inculpable, aspectos que se acreditan en consonancia con las circunstancias que rodearon la conducta del sujeto a quien se le atribuye la infracción (Fallos: 319:1524).

Sabido es que si bien es inadmisibile la existencia de responsabilidad sin culpa,

aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; causa L. 269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771", fallada el 31/10/1997 - IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-).

Justamente, frente a la controversia de fondo analizada, considero que se encuentran verificados los extremos necesarios para la procedencia de la citada causal de eximición de responsabilidad, conforme los términos expresados por nuestros Altos Tribunales, siendo posible razonar que el contribuyente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo.

Al respecto, reparo particularmente no sólo en la defensa que ha ensayado la apelante acerca del criterio con que la firma contribuyente determinó oportunamente su obligación fiscal, sino también, en la evidente novedad y complejidad de la controversia suscitada, las cuales han motivado la actuación de la Gerencia de Servicios Jurídicos Tributarios y Catastrales (Departamento Asistencia Técnica Tributaria de la ARBA), tal como lo reconoce la propia Autoridad de Aplicación, a fin de establecer una postura fiscal sobre la cuestión, expresada en el referenciado Memorandum N° 125/2022.

Por ello, corresponde en este punto hacer lugar al planteo de la apelante, tener por configurado el error excusable invocado, dejar sin efecto la multa aplicada a la firma contribuyente (artículo 61, primer y tercer párrafos, del Código Fiscal) y, en consecuencia, la responsabilidad solidaria extendida a los apelantes para su pago (artículo 63 del mismo Cuerpo Normativo); lo que así declaro.

Finalmente, corresponde analizar los diversos agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada que se ha extendido a los apelantes, la cual ha quedado limitada al plano tributario, en función de lo resuelto *ut supra* en relación con la multa aplicada a la firma contribuyente.

Aclarado ello, en cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria, vinculado a quienes asumen la administración de la empresa, es importante destacar entonces que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de los tributos a las arcas Fiscales. Y en el caso de dirigentes de sociedades comerciales habrá sin dudas, además, un fundamento vinculado a la idea de compromiso social, a los principios de cooperación con la economía pública y el bienestar general.

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

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

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

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

Pero paralelamente, no deberá perderse de vista que el elemento subjetivo se encuentra ínsito en la solidaridad. Ella, solo puede explicarse por el vínculo jurídico, legal o convencional, constituido por la administración de la sociedad, elemento apreciado expresamente por el legislador, amén de las causales eximentes por él dispuestas.

Esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos

determinados en autos, no ha sido discutida por la parte apelante y se respalda en toda la documentación societaria aportada (ver fs. 15/53 y 54/59). Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...*Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes*”.

Además, merece acentuarse que dichos responsables solidarios no son deudores “subsidiarios” del incumplimiento del contribuyente, sino que el Fisco puede demandar la deuda tributaria, en su totalidad, a cualquiera de ellos o a todos de manera conjunta. El responsable tributario tiene una relación directa y a título propio con el sujeto activo, de modo que actúa paralelamente o al lado del deudor, pero no en defecto de éste.

Por todo ello, del análisis de los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Roger Laughlin, Pedro José Balestrini Leal, Juan Manuel Zappacosta, Martín Iriarte y Estevam Demasi Neto.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz de los planteos efectuados por la apelante, que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos “Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión”, Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos “Fisco de la Prov. de Bs. As. c/ Insaurrealde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71.078) y “Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

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

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello, en comparación con el diseñado por el legislador nacional para la Ley N° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley N°

27.430), me llevan a aplicar esta nueva doctrina con respecto a los Sres. Roger Laughlin, Martín Iriarte y Estevam Demasi Neto, al no existir en autos elemento alguno que acredite (en los términos considerados por aquel Tribunal) la intervención directa de los involucrados en la administración de la empresa, en materia tributaria.

Consecuentemente, corresponde revocar la responsabilidad solidaria e ilimitada que, sobre la base de lo dispuesto por los artículos 21 y 24 del Código Fiscal, se ha extendido a estos apelantes; lo que así declaro.

Muy distinta es la situación respecto de los Sres. Pedro José Balestrini Leal y Juan Manuel Zappacosta, quienes en representación de la empresa y según constancias de fs. 115/116, otorgan poder fiscal administrativo en favor de la Sra. Silvina Fernández, quien resulta ser la que suscribe y presenta las declaraciones juradas de la firma en el impuesto de autos, para todos y cada uno de los períodos objeto de determinación de oficio, según surge de las constancias de fs. 71/94.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo confirmar la atribuida en autos a los Sres. Pedro José Balestrini Leal y Juan Manuel Zappacosta.

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

Por último, deberá tenerse presente para la etapa procesal oportuna, la reserva de caso federal efectuada por la parte apelante.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación incoados a fs. 464/482, por el Dr. Javier Fernández Verstegen, en su carácter de apoderado de la firma "SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO S.A.", y por el Sr. Leandro Héctor Cáceres, en su carácter de representante de los Sres. Roger Laughlin y Esteban Demasi Neto, con el patrocinio letrado del citado profesional; al cual adhieren a fs. 544/547, 548/551 y 2/5 del Alcance Nº 1 (agregado a fs. 657), los Sres. Juan Manuel Zapacosta, Martín Iriarte y Pedro Balestrini, respectivamente, por

derecho propio y con el mismo patrocinio profesional; y todos contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5307, dictada por el Departamento Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 2 de octubre de 2025. **2°)** Dejar sin efecto la multa por omisión aplicada a la firma contribuyente a través del artículo 7° de la citada disposición. **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida por el artículo 10 del acto impugnado a los Sres. Roger Laughlin, Martín Iriarte y Estevam Demasi Neto. **3°)** Confirmar en lo restante y en cuanto ha sido materia de agravios, la Disposición apelada ante este Tribunal. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

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

VOTO DE LA CRA. CECILIA ALEJANDRA OROZ: Debo plasmar mi opinión en tercer lugar. Así, expreso mi adhesión al criterio resolutorio y a los fundamentos expuestos por el vocal precedente. No obstante, respecto de los basamentos brindados al momento de revocar la responsabilidad solidaria endilgada en el artículo décimo de la Disposición Delegada N° 5307/2025, me veo en la necesidad de formular las siguientes consideraciones.

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

Ante ello, y dado lo resuelto por la instrucción en cuanto a la revocación de la multa (a lo cual adhiero), me expediré respecto de la responsabilidad tributaria en cuanto a la determinación del tributo y las diferencias ajustadas (art. 21, incs. 1 y 2, y art. 24 del Código Fiscal).

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

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

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

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

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

De modo que es necesario que de las actuaciones surjan los fundamentos -en forma suficiente y adecuada- que conlleven el establecimiento de la responsabilidad solidaria de los integrantes del órgano de administración, así como las constancias que acreditan dichos fundamentos.

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

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

Que, llegado este punto, en sintonía con lo expuesto por el vocal instructor, corresponde distinguir la situación de los imputados responsables. Así, respecto de los Sres. Roger Laughlin, Martín Iriarte y Estevam Demasi Neto, ni de las actuaciones ni del acto que aquí se apela surge que la Autoridad de Aplicación, sin perjuicio de rechazar los planteos efectuados en la instancia de descargo -y más allá de las consideraciones que allí se efectúan-, haya realizado, al momento de extender la responsabilidad, análisis alguno sobre la actuación concreta de los imputados y las decisiones tomadas por el órgano de administración.

Ahora bien, respecto de los restantes responsables -señores Pedro José Balestrini Leal y Juan Manuel Zappacosta-, de fojas 115/116 se desprende que existe una copia del poder fiscal administrativo otorgado por estos en favor de la Sra. Silvina Fernández, quien suscribe y presenta las declaraciones juradas de la firma en el impuesto de autos para todos y cada uno de los períodos objeto de determinación de oficio, según surge de las constancias de fs. 71/94, lo que permite advertir una actuación concreta de los imputados en el ejercicio de su función.

Que, en consecuencia, considero que corresponde revocar la responsabilidad solidaria extendida en autos a los Sres. Roger Laughlin, Martín Iriarte y Estevam Demasi Neto, y confirmar la atribuida a Pedro José Balestrini Leal y Juan Manuel Zappacosta; lo que así se declara. Que, en tal sentido, dejo expresado mi voto.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación incoados a fs. 464/482, por el Dr. Javier Fernández Verstegen, en su carácter de apoderado de la firma “SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO S.A.”, y por el Sr. Leandro Héctor Cáceres, en su carácter de representante de los Sres. Roger Laughlin y Esteban Demasi Neto, con el patrocinio letrado del citado profesional; al cual adhieren a fs. 544/547, 548/551 y 2/5 del Alcance Nº 1 (agregado a fs. 657), los Sres. Juan Manuel Zapacosta, Martín Iriarte y Pedro Balestrini, respectivamente, por derecho propio y con el mismo patrocinio profesional; y todos contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 5307, dictada por el Departamento Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 2 de octubre de 2025. 2º) Dejar sin efecto la multa la multa por omisión aplicada a la firma contribuyente a través del artículo 7º

de la citada disposición. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida por el artículo 10 del acto impugnado a los Sres. Roger Laughlin, Martín Iriarte y Estevam Demasi Neto. **3º)** Confirmar en lo restante y en cuanto ha sido materia de agravios, la Disposición apelada ante este Tribunal. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Providencia

Número:

Referencia: Expediente número 2360-174555/2024 "SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO SA"

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2026-22239456 -GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2729.---