



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 2360-174551/2024, caratulado "ALMACENES PAMPAS SA"

En lugar y fecha de registro.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-174551, del año 2024, caratulado "ALMACENES PAMPAS SA".

Y RESULTANDO: Que, a fs. 317, se elevan las presentes actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), con el recurso de apelación interpuesto a fs. 279/285 por el Cr. Roberto Omar Condoleo, en su carácter de apoderado de la firma "Almacenes Pampa SA" y del Sr. Carmelo Vaccalluzzo, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5063, dictada por el Departamento de Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 23 de septiembre de 2025.

Mediante el citado acto administrativo, agregado a fs. 255/276, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT N° 30-71050415-2), en su calidad de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, bajo el Régimen del Convenio Multilateral, por el ejercicio de la actividad verificada de "*Venta al por menor en supermercados*" (Código NAIIB-18 N° 471120), 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 veintidós millones trescientos cuarenta y cuatro mil ochocientos cincuenta y ocho con noventa centavos (\$ 22.344.858,90), las que deberán abonarse con los accesorios previstos en el

artículo 96 del Código Fiscal (Ley Nº 10397, t.o. 2011 y modificatorias); y saldos a favor de la contribuyente para las posiciones 10/2023 y 11/2023, por la suma de Pesos un millón trescientos ochenta mil novecientos sesenta y cuatro con noventa centavos (\$ 1.380.964,90).

A su vez, aplicó a la contribuyente una multa por Omisión, equivalente al ocho por ciento (8 %) 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 del Sr. Carmelo Vaccalluzzo en los términos y con el alcance previsto por los artículos 21, Inc. "2", 24 y 63 del citado Código.

A fs. 319, 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 Nº 7.603/70).

A fs. 322, se ordena el traslado del recurso incoado 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 el correspondiente alegato en el Orden Nº 19 del expediente electrónico EX-2025-41080510-GDEBA-TFA (asociado a las presentes actuaciones a fs. 319).

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. Asimismo, en atención al estado de las actuaciones y no quedando cuestiones pendientes, se procede a llamar "Autos para Sentencia" (artículos 126 y 127 del Código Fiscal), quedando notificadas las partes.

Y CONSIDERANDO: I.- Que, mediante el recurso interpuesto, la parte apelante describe la actividad de la empresa y la infraestructura y organización de esta última, señalando –en particular– que la misma posee en el local una carnicería especializada, que desarrolla una operación personalizada y especial (con empleados dedicados exclusivamente al desposte de medias reses que adquiere de terceros, vendiendo cortes de carne a solicitud del consumidor), con tickets que desglosan los productos en cuestión para su posterior declaración mensual en el impuesto por separado.

En este marco, luego, expresa los siguientes punto de agravio contra la determinación y ajuste practicados por el Fisco.

En primer término, alega que el Fisco ha interpretado erróneamente el nomenclador NAIIB-18 al sostener que el Código N° 472130 se encuentra reservado exclusivamente a los comercios especializados, toda vez que la excepción que menciona la nota aclaratoria al Código N° 471120 significa, según entiende, que la carnicería, por su naturaleza especializada, no sigue el régimen general del supermercado. A su vez, agrega que, contrariamente a lo sostenido por aquel, no resulta incompatible el desarrollo en un mismo establecimiento de dos actividades diferentes (una especializada y la otra no).

Asimismo, afirma que la interpretación fiscal vulnera el principio de realidad económica (artículo 7 del Código Fiscal) y el parágrafo 82 del CIU, que dispone que si una actividad secundaria es tan importante como la principal (como sucede con el 18% / 20% de las ventas de carnicería), la unidad debe subdividirse de modo que aquélla se trate como si fuera desarrollada en un establecimiento separado del principal. Concluye indicando que la carnicería del supermercado “Almacenes Pampa SA” no es un simple sector, sino una unidad de negocio funcionalmente independiente y especializada.

Seguidamente, sostiene que el criterio del Fisco contradice los fundamentos de la Ley N° 14.983 (Ley Impositiva para el Ejercicio Fiscal 2018), ya que el legislador pretendió –a través de la citada norma– la unificación de las alícuotas del impuesto en lo vinculado a la venta minorista de carne, implementando una tasa reducida a fin de coadyuvar a la disminución de la informalidad del sector.

Por último, considera que la interpretación fiscal vulnera diversos principios constitucionales (tales como los de igualdad y razonabilidad, artículos 16 y 28 de la Constitución Nacional) y desnaturaliza la neutralidad del impuesto.

En otro orden, con respecto a la multa aplicada, alega su improcedencia, señalando que la conducta de la firma contribuyente no ha sido negligente ni dolosa. Indica que, tal como se advirtiera en el descargo, las diferencias determinadas no provienen de una falta de declaración de ingresos, o de su ocultación, sino de una diferente interpretación de los nomencladores de actividad.

Así, luego de recordar que la infracción imputada a la firma contribuyente requiere la verificación de un mínimo de subjetividad en su conducta, plantea el error excusable. Resalta, en este último sentido, que su procedencia no requiere que se haya hecho una previa consulta a la ARBA acerca de la viabilidad de su criterio a la hora de determinar el tributo.

Finalmente, en relación con la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida al apelante para el pago del tributo, plantea la inconstitucionalidad del artículo 21 del

Código Fiscal sobre la base de lo resuelto por la SCJBA en los precedentes “Toledo” y “Casón”. Alega que la responsabilidad en cuestión no es objetiva ni automática, sino esencialmente subjetiva, y que es el Fisco quien debe acreditar este último extremo.

A su vez, indica que si bien dichos precedentes tienen efecto solo *inter partes*, o para el caso concreto, tal como lo afirma la ARBA, cierto es que los fallos de la SCJBA, dictados en su rol de máximo interprete de la Constitución Provincial, tienen una fuerza moral y persuasiva innegable, y que su desconocimiento sin fundamentos valederos y diferentes a los examinados en estos, implica una arbitrariedad.

Agrega que la contribuyente ha actuado con la diligencia propia de un buen hombre de negocios (artículo 59 de la Ley Nº 19.550) y que la Autoridad de Aplicación debió acreditar una conducta culpable, todo lo cual ha omitido en el acto apelado.

Advierte, en este último sentido, que aquélla tardó 6 años en impugnar su criterio a la hora de determinar y cancelar el impuesto.

Hace 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.

Así, en relación con la controversia de fondo, efectúa profusas citas de los fundamentos expuestos en el acto recurrido para sustentar el ajuste practicado.

En estas, la Jueza Administrativa, 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 (sin perjuicio de que resulta idéntico al Código NAIIB), expresa: a) que, conforme surge del nomenclador de actividades, la venta al por menor de carnes puede ser llevada a cabo en comercios no especializados, bajo las actividades de “Venta al por menor en hipermercados” (Código NAIIB-18 471110) o “Venta al por menor en supermercados” (Código NAIIB-18 471120), y también en comercios especializados, bajo la actividad de “Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos” (Código NAIIB-18 472130); b) que cada grupo se subdivide, a su vez, en función de la gama de productos vendidos; c) que, con respecto a la actividad de “Venta al por menor en hipermercados” (Código NAIIB-18 471110), tanto el NAES como el NAIIB prevén que “*Constituyen unidades de venta donde a los productos tradicionales de supermercados –alimentos, bebidas y bazar y limpieza-, se*

adicionan espacios de venta específicos ... manifestando en relación a la actividad de **'Venta al por menor en supermercados' (Código NAIIB 471120)**, que: **'Constituyen unidades de venta que abarcan en un solo local, la venta de alimentos, bebidas, productos de limpieza y bazar y productos conexos. Se diferencias [sic] 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 que varía entre los 350 y los 2.500 metros cuadrados.'** (el resaltado es propio)"; d) que, considerando la descripción de las actividades y, en especial, la citada nota aclaratoria, resulta evidente que la venta al por menor de carnes rojas se encuentra incluida en la actividad de venta en supermercados e hipermercados cuando se desarrolla en el ámbito de estos (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; e) que, consecuentemente, la venta al por menor de carnes rojas en "carnicerías" dentro del ámbito de un hipermercado/supermercado –incluso cuando respecto de aquella se brinde atención personalizada– corresponde ser incluida en alguno de los códigos de actividad previstos para los últimos, otorgándole el mismo tratamiento alicuotario.

A su vez, señala que, aun cuando de la CIU Rev. 4 pueda esgrimirse su función prevalente de estadística y que sus previsiones pueden darle razón al recurrente (en cuanto a que la carnicería atendida personalmente constituye un comercio especializado y la actividad de supermercado no), es claro que los nomencladores de actividades tributarios (NAIB-18 y NAES) se amoldan aquí a la adaptación realizada sobre el punto por la CLANAE 2010 de la cual surge, justamente, la aclaración destacada en la nota al Código de Actividad N° 471120.

Así, sostiene, la "excepción" contenida en el "incluye" debe interpretarse bajo el entendimiento que en dicha codificación se tuvo en cuenta la eventual existencia de actividades especializadas (carnicería, como se trata en el caso).

Paralelamente, aclara que el legislador local, al fijar la alícuota para el Código N° 471120, contempló su incidencia respecto de las actividades de comercialización, especializada y no especializada, llevadas a cabo en el propio ámbito del supermercado.

Y advierte asimismo, que aquél previó un tratamiento diferencial para la comercialización de carne a nivel minorista, considerando también la dimensión económica de los contribuyentes, como puede observarse en los fundamentos de la Ley Impositiva N° 14.983, donde se expresó: "...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". Alega al respecto, que la informalidad

del sector no puede sino vislumbrarse en la comercialización especializada realizada por fuera de los supermercados.

En base a lo expuesto, rechaza cualquier lesión a los principios de razonabilidad o igualdad, de la realidad económica y de la capacidad contributiva, recordando que todo cuestionamiento a la decisión legislativa resulta una materia vedada a la instancia revisora, conforme expresa prohibición del artículo 12 del Código Fiscal.

En otro orden, con respecto a los planteos incoados contra multa aplicada, sostiene 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 de cumplir con 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.

Finalmente, en cuanto a la responsabilidad solidaria e ilimitada impugnada, recuerda que su fuente se encuentra en los artículos 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 (artículo 113 de dicho código).

Asimismo, indica que la presunción prevista por la ley se funda en el ejercicio de la administración de la sociedad, una de cuyas funciones puede consistir en la representación legal frente a terceros, pero que su inexistencia no obsta a la toma de decisiones administrativas respecto del pago del tributo. Destaca así, que la responsabilidad solidaria legislada no es automática ni objetiva, en tanto conforme dispone el artículo 24 citado, el sindicado responsable puede eximirse acreditando que ha exigido a la sociedad el pago de los tributos y que la misma los colocó en imposibilidad de hacerlo.

Resalta en este último sentido, que son los mentados responsables solidarios los que, a través de su actividad, administran la voluntad empresarial, por lo que, ante

una manda legal, deben prever las consecuencias de su inacción y dirigir su accionar a efectos de evitar un incumplimiento por parte del ente.

Por otra parte, afirma que resulta improcedente la aplicación de las normas nacionales en la materia tributaria (Ley Nº 19.550), y alega que la facultad de apartamiento en la legislación local, encuentra fundamento constitucional válido en el artículo 121 de la Constitución Nacional.

En otro orden, expresa que 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 artículo 63 del Código Fiscal.

En este marco, con respecto a la invocada doctrina legal que emana de los fallos de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires “Toledo, Juan Antonio c/ ARBA. s/ Inci dente de Revisión” (30/08/2021) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/pretenición anulatoria. Recurso extraordinario de Inaplicabilidad de Ley” (31/08/2021), que declaran la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los artículos 18, 24 y 63 del Código Fiscal, recuerda que, en el sistema legal argentino, la declaración de inconstitucionalidad de una norma tiene solamente efectos *inter partes*, lo que implica la inaplicabilidad de la norma declarada inconstitucional exclusivamente al caso concreto (Fallos 264:364/365, entre otros), más no su derogación.

Por último, advierte que la recurrente no ha 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 5063/25, 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, “Almacenes Pampa SA”, acotada al encuadre de sus actividades y la alícuota aplicable a cada una de estas (artículos 44, 113 y ss. del Código Fiscal; ver Formulario R-269 y Anexo, 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. 182, 186/187 del Informe Final agregado a fs. 181/192 y, asimismo, fs. 258 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-18 N° 472130 (“Venta al por menor de carnes, menudencias y chacinados frescos”)**, cuando correspondía hacerlo bajo el Código de Actividad **NAIIB-18 N° 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-18 N° 472130) al 5% (prevista para el Código de Actividad NAIIB-18 N° 471120)**. Ello, conforme lo establecido por las Leyes Impositivas N° 15.311 y N° 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 tanto el NAES, aprobado por RG N° 7/2017 de la Comisión Arbitral y luego incorporado en la RG N° 22/2020 (Apéndice XIII y concordantes posteriores), como el NAIIB-18, aprobado por la RN (ARBA) N° 38/17 (modificado por las RN N° 13/18, N° 49/18, N° 3/21 y N° 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”– o N° 471120 –“Venta al por menor en supermercados”–), 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, con respecto a la actividad de “Venta al por menor en hipermercados” (Código NAIIB-18 N° 471110), tanto el NAES como el NAIIB prevén que “Constituyen unidades de venta donde a los productos tradicionales de supermercados – alimentos, bebidas y bazar y limpieza-, se adicionan espacios de venta específicos”,

y, en relación a la actividad de “*Venta al por menor en supermercados*” (Código NAIIB-18 N° 471120), que: “*Constituyen unidades de venta que abarcan en un solo local, la venta de alimentos, bebidas, productos de limpieza y bazar y productos conexos. Se diferencias 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 que varía entre los 350 y los 2.500 metros cuadrados*”; **f)** que, considerando la descripción de las actividades y, en especial, la citada nota aclaratoria, resulta evidente que la venta al por menor de carnes rojas se encuentra explícitamente incluida en la actividad de venta en supermercados e hipermercados cuando se desarrolla en el ámbito de estos (comercios no especializados), quedando reservada la actividad de “*Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos*” (Código NAIIB-18 N° 472130) al desarrollo en comercios especializados; **g)** que, consecuentemente, la venta al por menor de carnes rojas en “carnicerías” dentro del ámbito de un hipermercado/supermercado –incluso cuando respecto de aquella se brinde atención personalizada– corresponde ser incluida en alguno de los códigos de actividad previstos para los últimos, otorgándole el mismo tratamiento alicuotario (ver fs. 261/262 del acto apelado).

Así, atento que la firma contribuyente desarrolla la actividad en un supermercado (ver Acta de Comprobación –R-078 “A”– N° 010405968, agregada a fs. 108/109), 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-18 N° 472130), bajo la actividad de “*Venta al por menor en supermercados*” (Código NAIIB-18 N° 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, adelanto, 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 el recurso incoado no debe prosperar en este punto (en idéntico sentido, esta Sala en autos “*SUPERMERCADOS MAYORISTAS MAKRO*”, Sentencia del 24 de junio de 2026, Registro N° 2729, y “*SUPERMERCADO EL NENE SA*”, Sentencia de fecha 17/07/2026, Registro N° 2742, entre otros).

Así las cosas, a la luz de los agravios incoados por la apelante, considero necesario comenzar señalando que, efectivamente, tal como lo sostiene esta (aunque no con el sentido expresado en su recurso) y la Representante del Fisco en su alegato, 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, no se relacionó con la disminución de los precios o con otra finalidad que abarque cualquier venta del rubro, sino con 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, en consideraciones que comparte esta Instrucción, que: *“...que los mencionados nomencladores presentan una estructura metodológica y clasificatoria de base similar, derivada del hecho que tienen como precedentes a la CIIU Rev. 4 elaborada por el Departamento de Asuntos Económicos y Sociales de las Naciones Unidas, a la Clasificación Nacional de Actividades Económicas (ClaNAE 2010) del Instituto Nacional de Estadísticas y Censos, y al Clasificador de Actividades Económicas (CLAE) - Formulario N° 883’ (aprobado por RG AFIP N° 3537/13); (...) puntualmente el Código NAES/NAIIB-18 471120 (que se corresponde a ‘Venta al por menor en supermercados’) resulta de aplicación para unidades de venta que abarcan en un solo local, la venta de alimentos, bebidas, productos de limpieza y bazar y productos conexos; Que dicho ente se diferencia 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 que varía entre los 350 y los 2.500 metros cuadrados; (...) por su parte, el Código NAES/NAIIB-18 472130 (referido a ‘Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos’) incluye la venta al por menor carnes rojas frescas, la venta al por menor de chacinados frescos...”;*

Sobre la base de dicha distinción, resalta seguidamente: *“...las actividades de ‘comercialización’ (mayorista y minorista) de los distintos tipos de bienes encuentran -en ambos nomencladores (NAIIB-18/NAES)- un encuadre específico, siendo de relevancia a los efectos de su clasificación no solo la naturaleza de aquéllas sino también el lugar en el cual se desarrollan (comercios especializados o no especializados); (...) con respecto a las actividades comerciales minoristas, la nota explicativa de la CIIU, Rev. 4 correspondiente a la división 47 ‘Comercio al por menor, excepto el de vehículos automotores y motocicletas’, indica: ‘Esta división comprende la reventa (venta sin transformación) de productos nuevos y usados, principalmente al público en general, para el consumo o uso personal o doméstico, realizada por tiendas, grandes almacenes, puestos de venta, empresas de venta por correo, buhoneros y vendedores ambulantes, cooperativas de consumidores, casas de subastas, etcétera’...”*

Y en este contexto, concluye: *“...el comercio al por menor se clasifica en primer lugar por tipo de lugar de venta (comercio al por menor en comercios: grupos 471 a 477; comercio al por menor no realizado en comercios: grupos 478 y 479). (...) En la venta al por menor en comercios se establece otra distinción entre venta al por menor en comercios especializados (grupos 472 a 477) y venta al por menor en comercios no especializados (grupo 471); (...) cada uno de esos grupos se subdivide a su vez en función de la gama de productos vendidos. (...) así las cosas, a partir de las actividades que se incluyen en los códigos reseñados 471120 y 472130, se vislumbra que la venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados*

frescos puede realizarse tanto en el ámbito de 'hipermercados/supermercados' como fuera de dichos espacios comerciales (carnicerías propiamente dichas, fiambrerías, etc.); Que eso es así en atención a la metodología clasificatoria de las actividades que siguen los clasificadores subexámíne que, como se señalara precedentemente, discrimina a las ventas en comercios entre ventas al por menor en comercios especializados (grupos 472 a 477) y ventas al por menor en comercios no especializados (grupo 471), para luego subdividirías en función de la gama de productos vendidos..." (ver fs. 256/257 del acto apelado).

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".*

Conforme todo lo hasta aquí expuesto, y recordando particularmente la nota aclaratoria al Código de Actividad NAIIB-18 N° 471120 (*"Venta al por menor en supermercados"*), corresponde sostener que la venta minorista de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos en supermercados se encuentra prevista en este último código, quedando reservado el Código de Actividad NAIIB-18 N° 472130 (*"Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos"*) para dicha actividad cuando se desarrolla en "carnicerías" y comercios especializados.

Y si bien lo expuesto resultaría suficiente a fin de ratificar el ajuste objetado por la apelante, considero necesario expedirme sobre el restante argumento expresado por esta última como sostén de su agravio, según el cual la interpretación fiscal vulnera el parágrafo 82 del CIIU, que dispone que si una actividad secundaria es tan importante como la principal, la unidad debe subdividirse de modo que aquélla se trate como si fuera desarrollada en un establecimiento separado del principal.

Al respecto, tal como correctamente lo ha apuntado la Representante del Fisco en su alegato, debe advertirse que el CIIU Rev. 4 (Clasificación Industrial Internacional Uniforme) es un nomenclador de actividades internacional cuya finalidad principal es esencialmente estadística, en tanto el NAES y el NAIIB son nomencladores específicamente tributarios, que adaptan las disposiciones del CLANAE nacional (desarrollado por INDEC con base en la realidad productiva argentina y del cual surge la nota aclaratoria ya apuntada al Código N° 471120) a la disciplina tributaria, resultando aquellos de aplicación obligatoria para la jurisdicción bonaerense.

Por ello, tal como lo he aclarado en el precedente "SUPERMERCADO EL NENE SA"

(citado), en el caso de autos, la mayor o menor importancia que represente el sector de carnicería dentro del establecimiento en cuestión, ya sea por los ingresos generados, la infraestructura destinada y/o cantidad de empleados afectados al mismo, no altera la conclusión expuesta, ni la consideración unitaria del Código NAIIB-18 N° 471120 (*“Venta al por menor en supermercados”*), toda vez que resulta evidente que en este código de actividad se tuvo en cuenta, precisamente, la eventual existencia de actividades especializadas desarrolladas en su marco (carnicería, como se trata en el caso).

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.

Por lo demás, con respecto a la vulneración de los principios constitucionales de igualdad y razonabilidad alegada por la apelante, debo 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), sin que se haya opuesto precedente alguno en el sentido pretense, de los Altos Tribunales de Nación o Provincia. Debido a ello, corresponde rechazar el planteo formulado; lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, y abocado al análisis de los agravios incoados contra la multa aplicada por el Fisco a la firma contribuyente, debo adelantar que, a juicio del suscripto, y tal como lo sostiene la apelante, debe tenerse por configurado un supuesto de error excusable, como eximente de la sanción en cuestión.

En este sentido, cabe recordar que el artículo 61 del Código Fiscal 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 la 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.

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 al apelante 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 al apelante, 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. 52, 58, 96/97 y 139). 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, debe 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 al Sr. Carmelo Vaccalluzzo.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz de los planteos efectuados por el 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 artículos 21 y 24 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 al apelante, al no existir en autos elemento alguno que acredite (en los términos considerados por aquel Tribunal) la intervención directa del involucrado en la administración de la empresa en materia tributaria, no verificándose actividad fiscal alguna en tal sentido (ni de los inspectores ni de la Jueza Administrativa), más allá de la acreditación del cargo asumido, un balance referido a un período anterior a los que se ajustan y el Formulario R-200 de estilo.

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 al apelante; 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 al recurso de apelación interpuesto a fs. 279/285 por el Cr. Roberto Omar Condoleo, en su carácter de apoderado de la firma “ALMACENES PAMPA S.A.” y del Sr. Carmelo Vaccalluzzo, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5063/25, dictada por el Departamento de Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto 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 9° del acto impugnado al Sr. Carmelo Vaccalluzzo. 4°) 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 resolutivo y a los fundamentos expuestos por el vocal instructor. No obstante, respecto de los fundamentos brindados para revocar la responsabilidad solidaria endilgada al Sr. Carmelo Vaccalluzzo en el artículo noveno de la Disposición Delegada N° 5063/25, 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 en los artículos 21 (incisos 2 y 4), 24 y 63 del Código Fiscal vigente, ha sido endilgada en forma refleja, sin brindar fundamentos para la atribución de la conducta infraccional, cuestionando así la falta de acreditación 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 solidaria extendida en cuanto a la determinación del tributo y a las diferencias ajustadas (arts. 21, inc. 2, y 24 del Código Fiscal).

En esta circunstancia, es del caso señalar que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha sentado jurisprudencia 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 aquel “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; y, por otro lado, que la imputación es realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los

miembros que componen el directorio —órgano de administración—, sin 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 resolutorio 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), y declararon tales disposiciones inconstitucionales e inaplicables en dichos términos.

Así, bajo la óptica del antecedente 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 aquella se base en la conducta que hubiesen desplegado en el ejercicio de su función.

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

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

Así las cosas, a efectos de abordar el presente, corresponde 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 ultima 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 representan 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 a los parámetros expuestos anteriormente y al fallo citado; es decir, si ha examinado la conducta del responsable imputado en el ejercicio de su función.

Que, llegado este punto, en sintonía con lo expuesto por el vocal instructor, es de advertir que la Autoridad de Aplicación, sin perjuicio de rechazar los planteos efectuados en la instancia de descargo —y más allá de la acreditación del cargo asumido, el formulario R-200 de estilo y un balance correspondiente a un período ajeno a los fiscalizados—, ha prescindido, al momento de extender la responsabilidad, de realizar todo análisis sobre la actuación concreta del responsable imputado.

Que, en consecuencia, considero que corresponde revocar la responsabilidad solidaria extendida en autos —en los términos de los artículos 21, inciso 2, y 24 del Código Fiscal— al Sr. Carmelo Vaccalluzzo; lo que así se declara.

Que, en tal sentido, dejo expresado mi voto.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1°)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 279/285 por el Cr. Roberto Omar Condoleo, en su carácter de apoderado de la firma “ALMACENES PAMPA S.A.” y del Sr. Carmelo Vaccalluzzo, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 5063/25, dictada por el Departamento de Relatoría III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **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 9° del acto impugnado al Sr. Carmelo Vaccalluzzo. **4°)** 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 2360-174551/2024, caratulado "ALMACENES PAMPAS SA"

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2026-30377726-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2768.---