



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 2360-0174833/2024 caratulado "SUPERMERCADOS LA ECONOMÍA SA".

En lugar y fecha de registro.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0174833, del año 2024, caratulado "SUPERMERCADOS LA ECONOMÍA SA".

Y RESULTANDO: Que, a fojas 462, se elevan las presentes actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), con el recurso de apelación interpuesto a fojas 290/326, por el Dr. Pablo María Carcavallo, en su carácter de representante de la firma "SUPERMERCADOS LA ECONOMIA S.A.", y de los señores Roberto Ismael Videle y María Marcelina Magnin, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6344, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 13 de noviembre de 2025.

Mediante el citado acto administrativo, agregado a fs. 266/286, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma referenciada (CUIT N° 30-68242912-3), en su calidad de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el ejercicio de las actividades verificadas de "Venta al por menor en supermercados" (Código NAIIB 471120) y "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p." (Código NAIIB 681098); 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 sesenta millones ciento cuarenta y cuatro mil cuatrocientos cuarenta y siete con 10/100 (\$60.144.447,10), 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 correspondientes a los períodos 2022 y 2023, por la suma de pesos cuatro millones treinta y tres mil cuatrocientos treinta y tres (\$4.033.433).

A su vez, aplicó una multa por omisión, equivalente al cinco con veinticinco por ciento (5,25%) 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. Videle Roberto Ismael y Magnin María Marcelina, en los términos y con el alcance previsto por los artículos 21, Inc. "2", 24 y 63 del citado Código.

A fojas 464, se hace saber a las partes que a las actuaciones les corresponde el expediente electrónico N° EX-2026-04003356-GDEBA-TFA, y se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de la 3ra. Nominación, entendiendo en la misma la Sala I de este Tribunal (cfr. Resolución N.º 453/25). Asimismo, se impulsa su trámite (artículo 15 del Decreto Ley N° 7.603/70).

A fojas 467, se hace saber que la instrucción quedará a cargo de la Cra. Cecilia Alejandra Oroz, Vocal de la 3ra. Nominación, quedando la Sala integrada conforme Acuerdo Extraordinario N.º 105/26. Asimismo, 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° 20 del expediente electrónico, la correspondiente contestación del traslado del artículo 122.

Por último, respecto al ofrecimiento probatorio, se tiene por agregada la documental y se rechaza la pericial contable e informativa por resultar innecesarias a efectos de la resolución de la causa. No quedando cuestiones pendientes se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra notificada y consentida (artículos 126 y 127 del CF).

Y CONSIDERANDO: I. Que la parte apelante, a través de su recurso, en primer término, sostiene que la Disposición Delegada SEATYS N° 6344/2025 ha sido dictada prescindiendo de los hechos, de la realidad económica y de los textos legales aplicables, mediante una interpretación que deroga de hecho la ley vigente y fabrica materia imponible inexistente.

En este sentido, plantea que la alícuota aplicable a la venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos fue fijada en el 2,5% por la Ley N° 15.226 (vigente desde el 31/12/20) y ratificada, para los períodos ajustados, por las Leyes N° 15.311 y N° 15.391, cuyo Art. 21, Inc. "I" la establece expresamente para el Código de actividad N° 472130, sin sujetarla a volumen de ventas ni a metraje de los establecimientos.

Señala que dicha previsión opera como excepción específica frente a la regla general del Art. 20, Inc. “A” de las mismas leyes —que fija la alícuota del 5% para la venta al por menor en supermercados y minimercados, entre otros rubros, pero que no menciona las carnes rojas—, el cual, además, aclara, se aplica sólo de manera residual y en tanto no exista un tratamiento específico, como el del Art. 21, Inc. “I”.

Concluye, en consecuencia, que el reencuadre practicado por el Fisco, al subordinar la alícuota reducida a condiciones de volumen o superficie no previstas en la norma, carece de sustento legal y vulnera el principio de legalidad tributaria (Arts. 17 y 75 Inc. 2º de la Constitución Nacional; Art. 101 Inc. 2º de la Constitución Provincial).

Añade que la propia Autoridad Fiscal reconoce, en la Disposición impugnada, que la alícuota debe surgir de una ley en sentido formal y material, lo que —sostienen— debería sellar la suerte de su pretensión por aplicación de la doctrina de los actos propios; sin perjuicio de lo cual, advierten, el Fisco efectúa luego una interpretación que tergiversa dicho principio, al sostener que el Código NAIIB-18 N° 471120 (ventas al por menor en supermercados) resultaría aplicable en lugar del N° 472130, exigiendo para este último un requisito de “establecimiento especializado” que la ley no contempla.

Explica, al respecto, que ninguno de los nomencladores invocados (NAES y NAIIB-18) sustenta tal exigencia, y que el legislador, cuando quiso condicionar una alícuota a la especialización del comercio, lo hizo expresamente (como en los Códigos 472190 y 472200), no así en el caso de la venta de carnes rojas.

Por otra parte, la apelante alude en un tramo de su recurso a la Ley N° 15.749 —referencia que debe entenderse como un error material, toda vez que la modificación invocada corresponde a la Ley N° 15.479— y sostiene que recién a partir del 2 de enero de 2024 se elevó la alícuota al 5% para dicha actividad, ley que, afirma, el propio Fisco reconoce inaplicable a los períodos en juego, pretendiendo, no obstante, su efecto retroactivo por vía interpretativa.

Sostiene, asimismo, que el Fisco incurre en una interpretación analógica vedada en materia tributaria, al extender el inciso “A” del Art. 20 a un supuesto expresamente regulado en otro inciso de la misma norma, invocando para ello meras resoluciones administrativas de jerarquía inferior a la ley, que en modo alguno podrían modificarla. Cita, en tal sentido, jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación referida a la prohibición de extender por analogía las normas tributarias materiales (Fallos: 312:912; 316:2329; 326:3168; 331:831).

A todo evento, sostiene que, aun de considerarse aplicable el requisito de especialización, la carnicería de su mandante reviste dicho carácter, en atención a las habilitaciones municipales y provinciales específicas con que cuenta, al personal especialmente capacitado y habilitado para la manipulación de productos cárnicos, a las instalaciones, herramientas y cámaras frigoríficas exclusivas para dichos productos, y a la documentación comercial diferenciada (remitos cárnicos,

facturas de frigoríficos) que respalda la actividad; circunstancias que, afirman, el Fisco omitió verificar, limitándose a una conclusión dogmática carente de toda investigación o prueba.

En otro orden, plantea la inexistencia del saldo tributario determinado –de \$60.144.447,10–, por cuanto sostiene haber abonado la totalidad del impuesto devengado en tiempo y forma, conforme a la alícuota legalmente aplicable, y denuncia que dicho saldo fue establecido sin considerar la documentación, registros y comprobantes de pago oportunamente puestos a disposición del Fisco, en violación de la verdad jurídica objetiva y de las reglas de la carga de la prueba.

En lo concerniente a la multa por omisión aplicada (Art. 61, primer párrafo, del Código Fiscal), se agravan por considerar que no se encuentran configurados ni el elemento objetivo ni el elemento subjetivo de la infracción imputada, al no haber existido falta de pago alguna ni conducta dolosa o culposa de su parte, y que el Fisco no produjo prueba alguna que acreditara la intención de omitir el ingreso del tributo, limitándose a una imputación dogmática fundada exclusivamente en la diferencia determinada unilateralmente por la propia repartición.

Finalmente, respecto de la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los Sres. Roberto Ismael Videle y María Marcelina Magnin (Arts. 21, Inc. “2”, 24 y 63 del Código Fiscal), sostiene que dicha pretensión resulta inexistente como consecuencia directa de la improcedencia del ajuste principal, y que, en todo caso, su aplicación es arbitraria por prescindir de los presupuestos fácticos y subjetivos exigidos por la doctrina y la jurisprudencia para su procedencia, no habiéndose acreditado en autos ninguna circunstancia que vincule a los nombrados con los incumplimientos atribuidos.

Invoca en sustento de su postura el precedente “Toledo” de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, que declaró la inconstitucionalidad del régimen de responsabilidad solidaria del Código Fiscal por contrariar la legislación de fondo (Ley Nº 19.550) y los principios de razonabilidad y debido proceso, así como diversos antecedentes de la Corte Suprema de Justicia de la Nación y del Tribunal Fiscal de la Nación que exigen la demostración de un factor de atribución subjetivo para hacer extensiva dicha responsabilidad.

Acompaña y ofrece prueba documental, pericial contable e informativa, y hace reserva del caso federal.

II.- Que, a su turno, la Representación Fiscal, previo al tratamiento de las quejas opuestas, advierte que los diversos planteos de inconstitucionalidad formulados a lo largo del recurso resultan improcedentes en esta instancia, por la expresa prohibición de su tratamiento establecida en el Art. 12 del Código Fiscal, citando en tal sentido precedentes de este Tribunal.

Asimismo, señala que varios de los agravios esgrimidos por la apelante reeditan los planteos ya formulados en la instancia de descargo, los cuales fueron oportunamente analizados por la Jueza Administrativa, habiendo quedado demostrada su improcedencia.

En lo que respecta a los agravios referidos a la ausencia de motivación y a los vicios del procedimiento, sostiene su palmaria improcedencia, por cuanto la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para la emisión de un acto válido y eficaz, destacando que, conforme a la doctrina sentada por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires y la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y los precedentes de este Tribunal, no existen nulidades por la nulidad misma, siendo necesario que la violación de las normas procesales revista carácter grave y ocasione un perjuicio concreto y debidamente acreditado.

Añade que el acto en crisis contiene el relato de los hechos y los fundamentos de derecho que sustentan el ajuste, así como la metodología de cálculo aplicada, lo cual satisface el requisito de motivación, sin que el acierto o desacierto en la interpretación de las normas pueda articularse por vía de un planteo de nulidad. Cita al respecto los fundamentos expuestos por la Jueza Administrativa en torno a los procedimientos de auditoría llevados a cabo, en los que la firma tuvo participación y conocimiento, conforme las actas de requerimiento y comprobación y el informe final de inspección obrantes en el expediente.

Respecto de la alegada afectación del principio de legalidad, además de remitirse a la limitación prevista en el Art. 12 del Código Fiscal, con cita a precedentes de este Tribunal sostiene que los planteos de inconstitucionalidad fundados en la violación de los principios de capacidad contributiva, razonabilidad, no confiscatoriedad y reserva de ley no resultan susceptibles de análisis en esta instancia. En virtud de ello, solicita se desestime la revocación peticionada, y advierte, asimismo, que el ofrecimiento de prueba pericial contable e informativa en esta instancia resulta improcedente conforme lo dispuesto por el Art. 116 del Código Fiscal.

En cuanto a los agravios de fondo relativos al encuadramiento de la actividad, se remite a los fundamentos expuestos por la Jueza Administrativa en el acto recurrido, en los que se efectúa un análisis comparativo del Nomenclador de Actividades del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (NAIB-18) y del Nomenclador de Actividades Económicas del Sistema Federal de Recaudación (NAES), destacando que ambos nomencladores constituyen normas obligatorias e inexcusables, y que clasifican la venta al por menor según se realice en comercios especializados o no especializados.

Señala que, conforme a dicha clasificación, la venta al por menor de carnes rojas puede llevarse a cabo tanto en comercios no especializados —bajo los Códigos NAIB 471110 ("Venta al por menor en hipermercados") o 471120 ("Venta al por menor en supermercados")— como en comercios especializados, bajo el Código 472130. Explica que la diferencia entre ambas modalidades radica en que la venta realizada en el ámbito de un supermercado se inserta en una unidad mayor de comercialización, que ocupa una superficie considerablemente más extensa que la de una carnicería, razón por la cual existen Códigos de actividad diferenciados.

Sostiene que dicha distinción se amolda a la adaptación efectuada por la CLNAE 2010, de la cual surge la aclaración contenida en la nota al Código 471120, debiendo interpretarse que

dicha codificación contempló la eventual existencia de actividades especializadas (como la carnicería) dentro del propio ámbito del supermercado, incluyéndolas en dicho Código. Añade que el legislador, al fijar la alícuota para el Código 471120, contempló su incidencia respecto de las actividades especializadas y no especializadas llevadas a cabo dentro del supermercado, y que el tratamiento diferencial dispuesto para la comercialización minorista de carnes —conforme surge de los fundamentos de la Ley Impositiva N° 14.983 (2018)— tuvo por finalidad reducir la informalidad propia del sector, la cual, sostiene, sólo puede vislumbrarse en la comercialización especializada llevada a cabo por fuera de los supermercados.

Concluye, en consecuencia, que la interpretación administrativa no carece de fundamento legal, encontrando sustento en la Ley Impositiva (Art. 179 de la Ley N° 14.880 y leyes posteriores) y en la Resolución Normativa N° 38/17, por lo que solicita se confirme el ajuste practicado.

En lo que respecta a la alegada falta de verificación de los pagos, remite a lo expuesto por la Jueza Administrativa, en cuanto a que la fiscalización actuante computó los pagos a cuenta declarados por el contribuyente, según surge de los papeles de trabajo obrantes en el expediente.

En cuanto a la procedencia de la multa aplicada, sostiene que no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, por cuanto, aun cuando el contribuyente hubiera liquidado el impuesto conforme a su propia interpretación de las normas aplicables, ello no lo excusa de la aplicación de la sanción ante la existencia de incumplimientos comprobados, no habiendo acreditado, en consecuencia, causal atendible que lo exima bajo el instituto del error excusable.

Respecto del planteo de aplicación de los principios del Derecho Penal, sostiene que ello implica un cuestionamiento a la autonomía del Derecho Tributario, materia no delegada por las provincias a la Nación, por lo que el régimen sancionatorio tributario puede apartarse válidamente del Derecho Penal sin que ello importe la violación de sus principios, solicitando se desestime la queja.

Finalmente, en lo referente a la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los Sres. Roberto Ismael Videle y María Marcelina Magnin, sostiene que dicho instituto encuentra su fuente en los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal, fundándose en el ejercicio de la administración de la sociedad, sin que la inexistencia de representación legal obste a la atribución, en tanto las constancias de la causa no permiten desvirtuar que los sindicatos fueron quienes decidieron, en ejercicio de sus funciones, el incumplimiento de las obligaciones fiscales, no habiendo acreditado prueba alguna en sentido contrario.

Agrega que, conforme al Art. 63 del Código Fiscal, dicha responsabilidad también se extiende a las multas aplicadas, sin necesidad de probar dolo o culpa en la comisión de las infracciones, citando el precedente de la Sala III "Clodinet S.A." (Registro N° 4044, del 15/11/2018).

Respecto de la invocación del precedente "Toledo" de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, sostiene que la declaración de inconstitucionalidad allí dispuesta tiene efectos exclusivamente inter partes, sin importar la derogación de la norma cuestionada. Añade que, en virtud de la autonomía del Derecho Tributario local, no resulta aplicable la legislación nacional sino de manera meramente supletoria.

No obstante, reconoce que dicha responsabilidad no es automática ni objetiva, en tanto los sindicatos responsables pueden eximirse acreditando haber exigido a la sociedad el pago de los tributos y haber sido colocados por ésta en la imposibilidad de cumplir, extremo cuya prueba, sostiene, se encuentra ausente en el caso.

Por último, en cuanto al planteo de reserva del caso federal, sostiene que esta instancia no resulta la vía válida para su articulación, debiendo tenerse presente para la etapa procesal oportuna.

Por las razones expuestas, solicita se desestimen los agravios en su totalidad y se confirme la Disposición recurrida.

III.- VOTO DE LA Cra. CECILIA ALEJANDRA OROZ: 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 N° 6344/25 se ajusta a derecho.

Así, en primer lugar, debo resolver aquellos agravios que, a mi entender, devienen en un planteo nulitivo por la parte apelante, en cuanto aducen que el acto presenta vicios de motivación y que resulta arbitrario en tanto que prescinde de los hechos, de la realidad económica y de los textos legales aplicables, mediante una interpretación que deroga de hecho la ley vigente y fabrica materia imponible inexistente.

Así, corresponde señalar que el artículo 128 del Código Fiscal circunscribe el ámbito de procedencia de la nulidad y prevé la omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114. En ese contexto, el artículo 70 del referido Código establece, en lo pertinente, que las resoluciones sancionatorias "deberán contener la indicación del lugar y fecha en que se practique, nombre del interesado, su domicilio fiscal y su número de contribuyente o responsable, según el caso, las circunstancias de los hechos, el examen de la prueba cuando se hubiera producido, las normas fiscales aplicables, la decisión concreta del caso y la firma del funcionario competente".

En este sentido, teniendo en vista la resolución impugnada, no se observa la ausencia de los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el Juez Administrativo ha motivado suficientemente la misma, efectuando una valoración de los elementos que constituyen e integran la relación jurídico-tributaria, que se instituye como el presupuesto necesario para la cuantificación de la obligación discutida en estas actuaciones. Se ha dado así justificación y explicación a la pretensión fiscal incoada en este punto, merituando los elementos y constancias

existentes en el expediente que fueran recabados por el Fisco, así como los aportados por la firma contribuyente.

A mayor abundamiento, vale traer a colación lo expuesto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en cuanto ha indicado que para la procedencia de una nulidad interesa que exista un vicio o violación de una forma procesal o la omisión de un acto que origine el incumplimiento del propósito perseguido por la ley y que pueda dar lugar a la indefensión, por lo que las nulidades procesales son inadmisibles cuando no se indican las defensas de las que se habría visto privado de oponer el impugnante, debiendo, además, ser fundadas en un interés jurídico, ya que no pueden invocarse por la nulidad misma, razón por la cual deben ofrecerse elementos que acrediten, en principio, el perjuicio sufrido, si se quiere que la anulación de lo actuado pueda tener lugar (Fallos: 318:1798, 324:151, entre otros).

En sintonía con lo expuesto, no deberá confundirse la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo con la falta de motivación del acto que se ataca, o de cualquier otro de sus elementos necesarios para su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (en igual sentido se expidió la Sala en “Frigorífico Penta S.A”, Sentencia del 16/10/2018, Registro 2150).

Así las cosas, no evidenciándose afectación alguna a un derecho o interés legítimo del apelante que le haya causado un perjuicio irreparable, corresponde rechazar el planteo de nulidad traído, lo que así se declara.

Ahora bien, sentado lo que antecede, corresponde tratar los agravios respecto del fondo de la controversia, la cual tiene origen en una fiscalización seguida a la firma contribuyente, “Supermercados La Economía 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 fojas 1), por lo que se han respetado los montos globales declarados por esta como base imponible del impuesto y los pagos a cuenta computados en sus Declaraciones Juradas conforme surge de la Disposición apelada (ver fojas 269).

En dicho marco, señala el Acto, que se constató el erróneo encuadre de los ingresos obtenidos por la firma contribuyente, toda vez que ésta determinó sus 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”)**, **NAIIB 472171 (“Venta al por menor de pan y productos de panadería”)** y **NAIIB 561020 (“Servicio de preparación de comidas para llevar”)** 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 472130) y del 4,5% (prevista para el Código de Actividad NAIIB 561020) 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.

Asimismo, respecto de la actividad **NAIIB 472171 ("Venta al por menor de pan y productos de panadería")**, esta tenía prevista la alícuota del 5%, por lo cual no correspondía ajuste alguno; en cuanto a la actividad de "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p." (Código NAIIB 681098), no se efectuaron observaciones respecto de la forma en que fue declarada por la firma.

Que para así decidir, al analizar las actividades referidas en párrafos anteriores explica en los considerandos del acto (ver fojas 267), 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; y 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).

Que en este sentido, surge del Nomenclador de Actividades 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*").

Que tanto el NAES como el NAIIB, 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*", expresan 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 2.500 m², en el segundo.

Que, considerando ello, concluye que es 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); por lo que aquellas ventas deben encuadrarse bajo los Códigos N° 471120 y N° 471130, según corresponda, reservándose el Código N° 472130 para la venta minorista llevada a cabo en comercios especializados.

Ahora bien, respecto de los ingresos imputados a las actividades de **“Venta al por menor de pan y productos de panadería”** y **“Servicio de preparación de comidas para llevar”**, explica (ver fojas 268vta) que no corresponde declararlas bajo el código **NAIIB 472171 y NAIIB 561020**, por cuanto estos se aplican a la venta al por menor en comercios especializados, no siendo el caso de autos, toda vez que la venta de pan y productos de panadería, así como la preparación de comidas para llevar, no constituyen la actividad principal del contribuyente, sino que son conexas a la venta al por menor en supermercados; por lo que procede al reencuadre de las mismas.

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 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.

Que ante este marco, me abocaré en primer lugar al reencuadre de la actividad *“Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos”* (Código NAIIB 472130); advirtiendo, en este sentido, que he tenido oportunidad de expedirme frente a una controversia análoga en el precedente *“Supermercados Mayoristas Makro S.A.”*; adhiriendo en lo sustancial a las consideraciones efectuadas por el vocal instructor Dr. Ángel Carballal; a partir de las cuales, adelanto, corresponde ratificar el ajuste practicado en este punto.

En este sentido, a la luz de los agravios incoados por la apelante, considero necesario señalar que, efectivamente, tal como lo sostiene la parte 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. Dicho tratamiento, replicado 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.

Así, respecto a los fundamentos de esa reducción de alícuota, el legislador destacó 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 N° 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”.

Que, conforme a ello, en el precedente citado, esta Sala resaltó que “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)”;

por lo que “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, se advierte (ver fojas 267/267vta), 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)”.

Así, sobre dicha base, tal como se sostuvo en el precedente mencionado, se destaca 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 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)...’.

Así las cosas, vale traer a colación lo dispuesto en el artículo 185 del Código Fiscal (en consonancia con su artículo 7º) en cuanto dispone: *“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”.*

Así las cosas, atento a las actividades comprendidas por la legislación en la “Venta al por menor en supermercados” y bajo los fundamentos expuestos, no encuentro objeción alguna respecto del reencuadre de las actividades de “Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos” (Código NAIIB 472130), y su consecuente ajuste de alícuota.

Respecto del reencuadre de las actividades de “Venta al por menor de pan y productos de panadería” (NAIIB 472171) y “Servicio de preparación de comidas para llevar” (NAIIB 561020), corresponde abordar los agravios formulados por la recurrente, los que cuestionan su inclusión dentro de la actividad general de venta al por menor en supermercados. En tal sentido, cabe destacar que —conforme a los fundamentos expuestos en párrafos anteriores respecto de la “venta al por menor en supermercados”— dichas actividades representan, tal como lo sostiene la jueza administrativa, actividades conexas a la venta al por menor en supermercados, conforme lo prevé el NAIIB-18 para el Código N° 471120.

En este sentido vale traer a colación 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.

Ello es así, pues debe entenderse como conexas a la actividad de “Venta al por menor en supermercados”, toda aquella que -aun pudiendo ser identificada autónomamente en el nomenclador- se desarrolle dentro de la misma unidad económica y no revista las características de un comercio especializado independiente.

En esta inteligencia, surge evidente que todas las actividades que se vinculan, o resultan

conexas, a la venta de alimentos, bebidas y productos de limpieza y bazar, deben incluirse en dicho código de actividad. En caso contrario, como ocurre con el Código 681098 —“Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p.”—, la actividad queda fuera de dicho encuadre.

Una solución distinta conllevaría el riesgo de vaciar de contenido el Código NAIIB-18 N° 471120 (“*Venta al por menor en supermercados*”), al desagregar en otros tantos códigos, cada uno de los rubros implicados en la actividad de supermercadismo, que por su naturaleza, resulta comprensiva de numerosas actividades específicas.

En vista de lo expuesto, no encuentro objeción alguna, al menos en este punto, a la determinación practicada por el Fisco respecto al reencuadre de las actividades de “Venta al por menor de pan y productos de panadería” (NAIIB 472171) y “Servicio de preparación de comidas para llevar” (NAIIB 561020), en la actividad de “*Venta al por menor en supermercados*” (NAIIB-18 N° 471120); y su consecuente ajuste de alícuota.

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.

Tampoco puede prosperar el agravio fundado en la pretendida aplicación retroactiva de la Ley N° 15.479. En efecto, la circunstancia de que dicha norma -vigente desde el 2 de enero de 2024- haya elevado al 5% la alícuota correspondiente al Código NAIIB 472130, en nada incide sobre el ajuste aquí examinado, toda vez que la determinación practicada por el Fisco no se sustentó en una nueva alícuota legal aplicable a dicho Código, sino en el reencuadre de los ingresos declarados por la firma contribuyente bajo el Código NAIIB 472130 hacia el Código NAIIB 471120 (“*Venta al por menor en supermercados*”), por tratarse -según se ha expuesto largamente- de la actividad efectivamente desarrollada conforme a la naturaleza del establecimiento en el que se comercializan los productos. Es decir, el Fisco no aplicó retroactivamente una alícuota dispuesta por una ley posterior a los períodos fiscalizados (2022-2023), sino que corrigió el encuadre de actividad de la contribuyente conforme a la normativa vigente durante esos mismos períodos (Leyes N° 15.311 y N° 15.391), cuyo Art. 20, Inc. “A”, ya preveía la alícuota del 5% para la venta al por menor en supermercados. La modificación introducida por la Ley N° 15.479 respecto del Código 472130 resulta, en consecuencia, ajena a la cuestión debatida en autos, por lo que mal puede endilgarse al Fisco una aplicación retroactiva de una norma que, lisa y llanamente, no ha invocado como fundamento del ajuste practicado.

En definitiva, en virtud de todo lo hasta aquí expuesto, corresponde rechazar los agravios incoados y ratificar el acto apelado en este punto; lo que así se resuelve.

Sentado lo que antecede, frente a los diversos planteos incoados contra la multa por omisión aplicada a la contribuyente, es de señalarse que el artículo 61 del Código Fiscal (t.o. 2011) establece que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del tributo; mientras que en materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho (conf. art. 61 del Código Fiscal, t.o. 2011) recayendo en el contribuyente la prueba de ausencia del elemento subjetivo.

En el presente caso, procede afirmar que el elemento objetivo descripto se encuentra configurado, en virtud de que el contribuyente pagó en menos el tributo, de acuerdo con la confirmación del ajuste expuesta precedentemente. Por otra parte, no se ha demostrado fehacientemente la existencia de errores de hecho o de derecho excusables que tornen improcedente la sanción impuesta.

Por ello, corresponde en este punto confirmar la multa aplicada a la firma contribuyente (artículo 61, primer párrafo, del Código Fiscal); lo que así se declara.

Finalmente, corresponde analizar los diversos agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada que se ha extendido a los apelantes.

Así, es de ver 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, 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, el tratamiento diferirá, por un lado, según la responsabilidad tributaria en cuanto a la determinación del tributo y las diferencias ajustadas (arts. 21, inc. 2, y 24 del Código Fiscal), y por otro, en cuanto a la responsabilidad solidaria en materia sancionatoria (art. 63 del Código Fiscal, t.o. 2011).

Así, en cuanto a la responsabilidad solidaria establecida por los artículos 21, inciso 2, y 24 del Código Fiscal, 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 del 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 concluye que el mismo

“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 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 realizada por el Organismo Recaudador de manera “automática” a todos los miembros que componen el “directorio” —órgano de administración— se efectúa 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, 75 Inc. 22, de la Constitución Nacional), declarando la misma 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 quienes sean representantes legales, de personas jurídicas no puede derivarse únicamente por su condición de tales, sino que resulta necesario que la misma 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 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 y del propio acto administrativo surjan los fundamentos -en forma suficiente y adecuada- que conllevan 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 caso, cabe recordar en este punto la doctrina sentada desde antaño por la Corte Suprema Nacional, 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, si no es 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 según el fallo citado; es decir, que haya examinado la conducta de los imputados responsables en el ejercicio de su función.

Que llegado este punto, de las actuaciones se advierte que la Autoridad de Aplicación, sin perjuicio de rechazar los planteos efectuados en la instancia de descargo -y más allá de las consideraciones que se efectúan-, ha prescindido, al momento de extender la responsabilidad, de realizar todo análisis sobre la actuación concreta de los imputados y las decisiones tomadas por el órgano administrador; limitándose a citar las fojas de los formularios R200, R201 y actas de asamblea donde se designan los cargos ocupados por los imputados responsables.

En consecuencia, considero que corresponde revocar la responsabilidad solidaria extendida en autos a los Sres. Videle Roberto Ismael y Magnin María Marcelina, en los términos y con el alcance previsto por los artículos 21, Inc. "2" y 24 del Código Fiscal (t.o. 2011); lo que así se declara.

Ahora bien, respecto de la responsabilidad solidaria en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), es de señalarse que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal y, en consecuencia, resulta procedente la aplicación a estas de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre constitucional.

En este sentido se ha expedido el Máximo Tribunal en los autos citados "Toledo, Juan Antonio contra ARBA Incidente de revisión" (C. 121.754; Sentencia de fecha 30 de agosto del 2021), entendiendo que resulta inoponible la responsabilidad solidaria prevista en el artículo 63 del Código Fiscal, por atentar contra el principio de la personalidad de la pena.

En esta inteligencia, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente, corresponde revocar la responsabilidad solidaria extendida en autos a los Sres. Videle Roberto Ismael y Magnin María Marcelina, en los términos y con el alcance previsto por el artículo 63 del Código Fiscal (t.o. 2011).

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

POR ELLO, VOTO: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 290/326, por el Dr. Pablo María Carcavallo, en su carácter de representante de la firma "SUPERMERCADOS LA ECONOMIA S.A.", y de los señores Roberto Ismael Videle y María Marcelina Magnin, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6344, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 13 de noviembre de 2025. **2º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida por el artículo 10 del acto impugnado a los Sres. Videle Roberto Ismael y Magnin María Marcelina. **3º)** Confirmar en lo restante y en cuanto ha sido materia de agravios, la Disposición apelada ante este Tribunal. Regístrese y notifíquese. Cumplido, devuélvase.

VOTO DR. ANGEL C. CARBALLAL: Llamado a votar en segundo término, adelanto mi adhesión al voto de mi colega preopinante, con excepción a la solución propuesta en materia de responsabilidad solidaria endilgada al presidente del directorio de la firma de autos, Sr. Roberto Ismael Videle.

Remarco mi discrepancia en cuanto a dicho tratamiento, tal como lo sostuve desde el precedente en autos “DISTRIBUCION MASIVA S.A.” de fecha 14-12-2021, Registro n° 4425 de la Sala III, donde expresara la importancia de destacar sobre este instituto, vinculado a quien asume la administración de la empresa, 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.

Que esa función de administración de los bienes de la contribuyente durante los períodos determinados en autos, por mandato legal y convencional, no ha sido discutida por los apelantes, extremo además acreditado con toda la documentación societaria aportada. Corresponde agregar además 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”*.

Por último, 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, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria a los Sres. Roberto Ismael Videle y María Marcelina Magnin.

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

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

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley n° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley n° 27430), me llevan a acatar esta nueva doctrina, a pesar de mi disidencia, considerándola aplicable al caso de autos, respecto de la Sra. Magnin, sobre quien no se verifica en autos intervención alguna vinculada a la efectiva administración de los bienes de la empresa, en particular en materia tributaria, por lo que corresponde dejar sin efecto la responsabilidad que se les endilga en autos, al no evidenciarse de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Muy distinta es la situación respecto del Presidente del directorio social, Sr. Roberto Ismael Videle. Para ello, basta con observar el contenido de su presentación de fs. 219/224, describiendo y fundando en primera persona la postura de la empresa sobre la alícuota aplicable, lo que a mi entender es prueba cabal de haber decidido el tratamiento alícuotario seguido por la firma contribuyente, objeto de las diferencias determinadas en autos, extremo además acorde con la función desarrollada por el mencionado sujeto bajo su mandato societario.

De manera alguna puedo entender, en consecuencia, que no se acredita en el caso la subjetividad exigida por nuestro Alto Tribunal, la que por otra parte, como expresara, se encuentra ínsita en el concepto de solidaridad tributaria, correspondiendo en consecuencia confirmar la atribuida en autos al Sr. Pérez Companc.

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 varios años de tramitación del expediente, aparece como por demás cumplido el requisito de previa intimación de pago a la sociedad, aunque podrá cumplirse con la manda pretoriana en la instancia procesal oportuna (artículo 92 inciso b) del CF).

Por otra parte, sí coincido con el criterio resolutorio del antecedente “Toledo” en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse contra el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 290/326, por el Dr. Pablo María Carcavallo, en su carácter de representante de la firma “SUPERMERCADOS LA ECONOMIA S.A.”, y de los señores Roberto Ismael Videle y María Marcelina Magnin, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6344, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 13 de noviembre de 2025. 2º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida por el artículo 10 del acto impugnado a la Sra. María Marcelina Magnin y, solo respecto del pago de la sanción

dispuesta, respecto del Sr. Roberto Ismael Videle. 3º) 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: Por sus fundamentos, adhiero al voto del Vocal preopinante, Dr. Angel C. Carballal.-

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 290/326, por el Dr. Pablo María Carcavallo, en su carácter de representante de la firma "SUPERMERCADOS LA ECONOMIA S.A.", y de los señores Roberto Ismael Videle y María Marcelina Magnin, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 6344, dictada por el Departamento Relatoría II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 13 de noviembre de 2025. 2º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria extendida por el artículo 10 del acto impugnado a la Sra. María Marcelina Magnin y, solo respecto del pago de la sanción dispuesta, respecto del Sr. Roberto Ismael Videle. 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 2360-0174833/2024 caratulado "SUPERMERCADOS LA ECONOMÍA SA".

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2026-31538335- GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2771.---