



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 2360-537078/2022, caratulado "DORINKA S.R.L.".

LA PLATA, en la fecha del registro.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-537078, año 2022, caratulado "**DORINKA S.R.L.**".

Y RESULTANDO: Que arriban a esta instancia las presentes actuaciones con motivo del recurso de apelación interpuesto a fs. 195/211 del expediente principal por el Sr. Fabián O. Cainzos, en carácter de apoderado de la firma "**DORINKA S.R.L.**" y de gestor de negocios de los Sres. Fernando Martín Minaudo, Félix Martín Lequio, Francisco De Narváez y Jorge Federico Erhart, y de la Sra. Sandra Patricia Barragat, con el patrocinio letrado del Dr. Esteban Cappello, contra la Disposición Delegada N° 6152, dictada el 11 de julio de 2024 por la Subgerencia de Relatorías de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Que por el acto mencionado, obrante a fs. 154/189, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma "**DORINKA S.R.L.**" (CUIT 30-67813830-0), en su calidad de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el régimen del Convenio Multilateral, por el ejercicio de las actividades "Matanza de ganado bovino" (Código NAIIB 101011); "Procesamiento de carne de ganado bovino" (Código NAIIB 101012); "Reparación de amortiguadores, alineación de dirección y balanceo de ruedas" (Código NAIIB 452220); "Venta al por mayor de carnes rojas y derivados" (Código NAIIB 463121); "Venta al por mayor de aves, huevos y productos de granja y de la caza n.c.p." (Código NAIIB 463129); "Venta al por mayor de mercancías n.c.p." (Código NAIIB 469090); "Venta al por menor en hipermercados" (Código NAIIB 471110); "Venta al por menor de pan y productos de

panadería" (Código NAIIB 472171); "Venta al por menor de medicamentos de uso humano" (Código NAIIB 477312); "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." (Código NAIIB 649999); "Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes urbanos propios o arrendados n.c.p." (Código NAIIB 681098), y "Servicios empresariales n.c.p." (Código NAIIB 829909), por el período fiscal 2021 (enero a diciembre), estableciéndose diferencias a favor del Fisco por la suma total de pesos setenta y cinco millones cuatrocientos setenta y nueve mil doscientos treinta y seis con 90/100 (\$75.479.236,90), con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (t.o. 2011 y modif.). Por el artículo 8° se aplicó una multa equivalente al cinco con cincuenta por ciento (5,50%) del monto dejado de abonar, por haberse configurado la conducta reprimida por el artículo 61, primer párrafo, del Código Fiscal (t.o. 2011 y modif.). Finalmente, mediante el artículo 7° se declaró la responsabilidad solidaria e ilimitada por el pago del gravamen, la multa y los accesorios de los Sres. Fernando Martín Minaudo, Félix Martín Lequio, Francisco De Narváez y Jorge Federico Erhart, y de la Sra. Sandra Patricia Barragat, en los términos y con el alcance previstos por los artículos 21, inciso 2, 24 y 63 del citado Código.

Asimismo, por el artículo 6° se estableció que los saldos a favor de la contribuyente por el período fiscalizado ascienden a la suma total de pesos treinta y seis millones setecientos ochenta mil doscientos con 70/100 (\$36.780.200,70).

A fs. 226 se elevan los actuados a esta instancia (artículo 121 del Código Fiscal).

A fs. 228 se dejó constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 2ª Nominación, por lo que conocerá la Sala I. Asimismo, se tuvo por ratificada, en los términos del artículo 48 del CPCC, la gestión realizada por el Sr. Fabián O. Cainzos en favor de los Sres. Fernando Martín Minaudo, Félix Martín Lequio, Francisco De Narváez y Jorge Federico Erhart, y de la Sra. Sandra Patricia Barragat.

A fs. 244 se dio traslado del recurso interpuesto a la Representación Fiscal para que contestara agravios, acompañara y/u ofreciera prueba y, en su caso, opusiera excepciones (artículo 122 del Código Fiscal); luce agregado el respectivo responde.

Por último, a fs. 251, se hace saber a las partes que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Dr. Ángel Carlos Carballal Vocal de 1ra Nominación y con la Cra. Cecilia Alejandra Oroz, Vocal a cargo de la 3ra Nominación y, atención al estado de las actuaciones, se llama "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: Que el apelante comienza realizando un resumen de los antecedentes de la causa.

Al exponer los agravios contra la Disposición, sostiene que los ingresos obtenidos por la venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos, conforme al artículo 21 de la Ley Impositiva N° 15.226 para el año 2021, deben tributar a la alícuota diferencial

del 2,5%, y rechaza la pretensión fiscal de aplicar la alícuota general del 5%.

Expone que el tratamiento diferencial establecido por el legislador para los ingresos provenientes de la venta de carnes rojas comprende todos los supuestos, sin distinguir el tipo de comercio en el que se realiza la venta.

Destaca que, de considerarse válida la distinción según el sujeto que realiza la venta, los supermercados e hipermercados no podrían operar en condiciones de igualdad con los comercios especializados en la venta al por menor de carnes, lo que generaría la competencia desleal que la modificación introducida en 2017 procuró prevenir.

Manifiesta, como hecho revelador de la inconsistencia de la postura fiscal, que para el período fiscal 2024 la Ley Impositiva N° 15.479 condicionó la alícuota del 2,5% aplicable a la actividad “Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos” a un límite de ingresos y sometió a quienes lo superaran a la alícuota general del 5%, coincidente con la prevista para las ventas al por menor en hipermercados y supermercados.

Plantea la prescripción de la multa aplicada por haber transcurrido el plazo bienal establecido en el Código Penal. Cita jurisprudencia in extenso en apoyo de su postura, entre ella “Alpha Shipping S.A. c/ Provincia de Tierra del Fuego, A. e I.A.S. s/ contencioso administrativo - medida cautelar” (CSJ 001897/2018-00).

Subsidiariamente, se agravia de la sanción impuesta, al sostener que no se configuran los elementos de la infracción por tratarse de una mera discrepancia interpretativa acerca del alcance de una norma.

Invoca la figura del error excusable y expresa que dicho error resulta esencial, pues se vincula directamente con la conducta calificada por el Fisco como infraccional. Para el supuesto de mantenerse la sanción, solicita su reducción al mínimo legal.

Por último, los responsables solidarios adhieren en todos sus términos a la defensa articulada por DORINKA S.R.L.

Asimismo, invocan la firmeza del criterio sostenido por la Suprema Corte provincial respecto del régimen de responsabilidad solidaria previsto en los artículos 21, inciso 2, 24 y 63 del Código Fiscal. Citan las decisiones de la CSJN en “Toledo” (CSJ 1011/2022/RH1), “Insaurralde” (CSJ 1010/2022/RH1) y “Casón” (CSJ 1046/2022/RH1), el precedente de la SCBA “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso, Francisco s/ sucesión y otros s/ apremio”, del 02/07/2014, y jurisprudencia de este Tribunal Fiscal.

En forma subsidiaria, solicitan que se deje sin efecto la responsabilidad solidaria atribuida a las personas humanas indicadas. Argumentan que no se evaluaron separadamente la conducta de la sociedad y la de cada uno de sus administradores, sino que se extendió de

manera automática una responsabilidad por deuda ajena, con un criterio meramente recaudatorio.

Sostienen que no se configuran los elementos objetivos y subjetivos requeridos para la procedencia de la responsabilidad solidaria, pues el acto no analiza la actuación personal de cada integrante del órgano de administración ni las facultades con las que contaba en cada caso.

Añaden que, en empresas como DORINKA S.R.L., no es razonable que los integrantes del órgano de administración se ocupen directamente de las cuestiones tributarias, al existir estructuras técnico-contables encargadas de esa tarea. Mencionan el artículo 274 de la Ley General de Sociedades. Invocan el error excusable y la teoría de las cargas dinámicas de la prueba, y sostienen que incumbe al Fisco acreditar el incumplimiento de cada uno de los imputados.

En cuanto a la extensión de la responsabilidad solidaria respecto de la multa, reiteran que el Fisco aplicó un factor objetivo de atribución de responsabilidad.

Manifiestan la improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados y solicitan la aplicación del artículo 888 del Código Civil y Comercial, en cuanto exime al deudor de las consecuencias de la mora si demuestra que esta no le es imputable. Citan el fallo “IKA-Renault S.A.I.C. y F.” de la CSJN.

Formulan reserva del caso federal.

II.- Que, a su turno, la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido.

Comienza por transcribir el análisis de la actividad verificada efectuado por la jueza administrativa en la Disposición apelada, y concluye que las diferencias determinadas a favor del Fisco obedecen a un erróneo encuadre de actividad.

A continuación señala el Nomenclador de Actividades (NAIIB y NAES) aplicable para la firma de autos.

Específicamente, respecto de la venta al por menor de carnes, expresa que puede desarrollarse en comercios no especializados bajo las actividades “Venta al por menor en hipermercados” (Código NAIIB 471110) o “Venta al por menor en supermercados” (Código NAIIB 471120), y también en comercios especializados bajo la actividad “Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos” (Código NAIIB 472130). Explica que un comercio es “especializado” cuando posee un surtido estrecho pero profundo y se enfoca en uno o pocos productos, normalmente en establecimientos minoristas de pequeña o mediana superficie; mientras que un comercio es “no especializado” cuando comercializa cinco o más

tipos de productos, comprende distintas líneas y suele asentarse en superficies mayores. Agrega que la venta minorista de carnes realizada en hipermercados o supermercados se inserta en una unidad de venta más amplia, que incluye alimentos, bebidas, productos de limpieza y otros rubros, y se diferencia así de la desarrollada por una carnicería.

Rechaza el agravio relativo a que la Ley Impositiva no distingue el tipo de establecimiento, pues entiende que el tratamiento fiscal no puede determinarse de manera aislada sobre la base del producto comercializado, sino en función de la actividad económica desarrollada en su contexto y de la clasificación obligatoria prevista en los nomencladores NAIIB y NAES.

Concluye que el encuadre fiscal debe analizarse atendiendo a la actividad desarrollada en su conjunto, sin fragmentarla según los distintos productos o rubros que integran la explotación económica.

En cuanto al planteo de prescripción de la multa y a la jurisprudencia invocada, sostiene que, dada la autonomía del Derecho Tributario y la competencia provincial reconocida por el artículo 121 de la Constitución Nacional, las infracciones fiscales se rigen por normas propias. Por ello, considera improcedente acudir al Código Penal mientras exista regulación específica en el Código Fiscal.

Descartada la aplicación del Código Penal, afirma que el plazo comenzó a correr el 1° de enero de 2022 y que el dictado de la Disposición Delegada SEATYS N° 6152/2024, el 11 de julio de 2024, suspendió su curso hasta noventa días después de que la Autoridad de Aplicación reciba las actuaciones en las que se hubiere dictado sentencia firme que confirme total o parcialmente la sanción.

Subsidiariamente, para el supuesto de aplicarse el Código Penal, sostiene que las facultades tampoco se encuentran extinguidas. Invoca el artículo 67 de ese cuerpo legal y afirma que, al haberse iniciado las verificaciones el 23 de septiembre de 2022 mediante el Formulario R-269 "Orden de Fiscalización", el plazo permaneció suspendido hasta la notificación del acto que determinó la obligación.

Añade que tanto la notificación de la Disposición Delegada SEATYS N° 179/2024, que declaró iniciado el procedimiento determinativo y sumarial, como la notificación de la Disposición Delegada N° 6152/2024 produjeron la interrupción de la prescripción, en los términos de los incisos c) y e) del artículo 67 del Código Penal.

Concluye que, al haberse producido la última interrupción el 24/07/2024 y reiniciado el plazo bial el 25/07/2024, al momento de interponerse el recurso las facultades del Fisco para aplicar y hacer efectiva la sanción no se encontraban prescriptas.

Respecto del encuadre de la multa, alega que, una vez confirmadas las diferencias determinadas, se configura el tipo objetivo de omisión de tributos y resulta procedente la

sanción prevista en el artículo 61 del Código Fiscal (t.o. 2011 y modif.), que reprime el incumplimiento total o parcial del pago de las obligaciones fiscales a su vencimiento.

Agrega que en este tipo de infracciones no es necesario acreditar una intención específica. Sostiene que la circunstancia de que la contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo con su propia interpretación de las normas no impide aplicar la sanción cuando existe un incumplimiento comprobado y no se acredita una causal atendible de error excusable.

En cuanto al error excusable invocado, expone que la firma no acreditó una imposibilidad de cumplimiento ni un error con entidad exculpatoria, sino que se limitó a formular una interpretación conveniente a sus intereses.

Respecto del pedido de reducción de la multa al mínimo legal, sostiene que fue graduada dentro del rango normativo y conforme a las pautas del artículo 7° del Decreto N° 326/97, reglamentario del Libro Primero, Parte General, del Código Fiscal. Señala que se ponderaron los antecedentes de cumplimiento, la gravedad de los hechos, el riesgo fiscal y la envergadura del giro comercial, y que el porcentaje fijado se encuentra próximo al mínimo previsto por el artículo 61, primer párrafo, del Código Fiscal.

En cuanto a los intereses, expresa que tienen naturaleza resarcitoria y procuran reparar la indisponibilidad de fondos sufrida por el Fisco debido a la falta de ingreso oportuno del impuesto. Sostiene que su aplicación no requiere acreditar culpabilidad y que la mora se produce automáticamente por el vencimiento de la obligación, conforme a los artículos 886 y 1723 del Código Civil y Comercial.

Finalmente, respecto de los agravios dirigidos contra la responsabilidad solidaria atribuida a las personas humanas, afirma que el instituto tiene fuente en los artículos 21, inciso 2, 24 y 63 del Código Fiscal (t.o. 2011 y modif.). Señala que, aunque no sean contribuyentes directos, responden por la especial calidad o posición que ocupan, y que el Fisco puede reclamarles la totalidad de la deuda.

Agrega que se trata de una obligación propia por deuda ajena, que no es subsidiaria y respecto de la cual no procede el beneficio de excusión.

Sostiene que la norma solo exige al Fisco comprobar el efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad y que corresponde a los responsables demostrar la inexistencia de culpa, conforme al artículo 24 del Código Fiscal.

Sobre la jurisprudencia invocada, recuerda que en el sistema argentino la declaración de inconstitucionalidad produce efectos inter partes y no implica la derogación de la norma (Fallos: 264:364, entre otros). Cita jurisprudencia.

Por todo lo expuesto, la Representación Fiscal solicita que se rechacen los agravios y se confirme íntegramente el acto recurrido.

III.- VOTO DEL DR. ÁNGEL GABRIEL VILLEGAS: Que, en este estadio, corresponde abordar los agravios deducidos por la apelante y la contestación efectuada por la Representación Fiscal, a fin de resolver las cuestiones sometidas a decisión. En particular, debe determinarse si la Disposición Delegada N° 6152/2024 se ajusta a derecho en cuanto al ajuste por encuadre de actividad, la multa por omisión, los intereses y la responsabilidad solidaria.

Por razones de orden lógico, corresponde comenzar por la causa exclusiva del ajuste, individualizada por la Agencia a fs. 158: el erróneo encuadre de actividad durante el período fiscal 2021. La contribuyente declaró los ingresos obtenidos por la venta de carnes bajo la actividad “Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos” (Código NAIIB 472130), cuando, según el Fisco, correspondía declararlos bajo la actividad “Venta al por menor en hipermercados” (Código NAIIB 471110), conforme surge de los formularios de ajuste R-055 (fs. 34), R-113 (fs. 35) y R-222 (fs. 36/44).

Consecuentemente, respetando como ingresos totales gravados los declarados por la firma para el período 2021, la fiscalización reencuadró los ingresos vinculados con la venta minorista de carnes y aplicó la alícuota del cinco por ciento (5%) prevista para el Código NAIIB-18 471110, en lugar de la alícuota del dos con cincuenta por ciento (2,5%) correspondiente al Código NAIIB-18 472130, de conformidad con la Ley Impositiva N° 15.226.

La Administración funda las diferencias en que tanto el Nomenclador NAES (aplicable por tratarse de una contribuyente del Convenio Multilateral), aprobado por la Resolución General N° 7/2017 de la Comisión Arbitral e incorporado luego en la Resolución General N° 22/2020 (Apéndice XIII y concordantes posteriores), como el Nomenclador NAIIB-18, aprobado por la Resolución Normativa ARBA N° 38/2017 y sus modificatorias, individualizan actividades económicas con carácter obligatorio a los fines tributarios.

Del análisis de ambos nomencladores surge que la venta al por menor se clasifica según se realice en comercios no especializados (grupo 471) o especializados (grupos 472 a 477). Así, la venta minorista de carnes puede desarrollarse en comercios no especializados bajo los Códigos NAIIB 471110 (“Venta al por menor en hipermercados”), 471120 (“Venta al por menor en supermercados”) o 471130 (“Venta al por menor en minimercados”), y en comercios especializados bajo el Código NAIIB 472130 (“Venta al por menor de carnes rojas, menudencias y chacinados frescos”).

Las notas aclaratorias del NAES y del NAIIB describen el Código 471110 como comprensivo de unidades de venta en las que, a los productos tradicionales de supermercado -alimentos,

bebidas, bazar y limpieza-, se adicionan espacios específicos destinados, entre otros rubros, a electrodomésticos, indumentaria y accesorios, con una superficie de venta generalmente superior a 2.500 m². A su vez, al describir el Código 471120 señalan que el supermercado se diferencia del almacén por la falta de atención personalizada, salvo en rubros como carnicería, fiambrería y panadería.

Sobre esa base, la Administración concluyó que la venta al por menor de carnes rojas llevada a cabo en hipermercados, como sucede en autos, debe encuadrarse bajo el Código N° 471110, mientras que la venta minorista realizada en comercios especializados corresponde al Código N° 472130.

La firma, mediante los agravios reseñados en el Considerando I, rechaza ese ajuste.

Ahora bien, a partir del marco normativo y fáctico descripto, y compartiendo el razonamiento fiscal, adelanto que corresponde convalidar el ajuste practicado.

Ello así, pues los nomencladores distinguen con claridad entre comercios especializados y no especializados, y la propia recurrente informó a fs. 20/21 que, durante el período fiscalizado, desarrolló como actividad principal la venta al por menor en hipermercados bajo las denominaciones Walmart, Changomás e Hiperchangomás. En ese marco, la venta minorista de carnes realizada dentro de esas unidades económicas se encuentra comprendida en la actividad de venta en hipermercados, descartándose la tesis de que el tratamiento reducido alcance a toda venta de carnes con prescindencia del tipo de establecimiento.

A ello se suma que la solución se corresponde con la finalidad expresada por el legislador al sancionar la Ley Impositiva N° 14.983 para el ejercicio fiscal 2018, criterio mantenido en las leyes impositivas posteriores, incluida la Ley N° 15.226 aplicable al período 2021. Conforme a sus fundamentos, la reducción alicuotaria procuró disminuir la informalidad en la venta minorista de carnes y favorecer a los comercios especializados y a los pequeños comercios.

La modificación introducida para el ejercicio fiscal 2024 por el artículo 23 de la Ley N° 15.479 no altera esta conclusión respecto del período 2021. Esa norma posterior incorporó un límite cuantitativo para acceder a la alícuota del 2,5% bajo el Código 472130, pero no extendió dicho código a ventas realizadas en establecimientos no especializados. El encuadre debatido debe resolverse con la Ley N° 15.226 y los nomencladores vigentes durante el período fiscalizado, sin atribuir efecto retroactivo a la regulación de 2024.

Por los fundamentos expuestos, corresponde ratificar el ajuste objetado por la apelante.

En igual sentido, adherí al voto del vocal instructor en autos “Supermercados Mayoristas Makro S.A.” (sentencia del 24/06/2026, Registro N° 2729). A sus fundamentos remito, breviter causae, en cuanto resultan aplicables al caso.

En dicho precedente se sostuvo que la alícuota reducida introducida por la Ley N° 14.983 perseguía disminuir la informalidad del sector y favorecer a los comercios especializados y a los pequeños comercios; y que ese criterio, unido a la clasificación sistémica del NAES y del NAIIB, justificaba excluir del Código 472130 las ventas de carnes realizadas dentro de supermercados o hipermercados. Tales fundamentos resultan trasladables al caso.

Asimismo, el mismo criterio fue seguido al adherir en autos “Supermercados El Nene S.A.” (sentencia del 17/07/2026, Registro N° 2742).

Sentado lo anterior, frente a los diversos planteos deducidos contra la multa por omisión aplicada a la contribuyente, ya sea por la prescripción de las facultades sancionatorias, por la ausencia de configuración de los elementos de la infracción o por su cuantía, cabe señalar que devienen abstractos, pues en el caso debe tenerse por configurado el error excusable invocado como eximente de responsabilidad.

El artículo 61 del Código Fiscal, en su primer párrafo, establece: “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”; y, en su tercer párrafo, prevé: “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”.

La Suprema Corte de Justicia de la Provincia ha sostenido 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 (SCBA, “Buratovich Hnos. S.A. c/ Provincia de Buenos Aires”, sentencia del 13/04/1981).

En el caso, la controversia recae sobre la delimitación entre los Códigos 471110 y 472130, a partir de una norma alicuotaria cuyo texto no individualiza expresamente el tipo de establecimiento. La defensa articulada no aparece caprichosa: se apoya en la literalidad de la Ley Impositiva y fue necesario acudir a la interpretación sistémica de los nomencladores y a los fundamentos de la Ley N° 14.983 para resolverla. A ello se suma que el ajuste respetó los ingresos globales declarados y se limitó a su reencuadre alicuotario. Tales circunstancias evidencian la complejidad suficiente para tener por configurado el error excusable.

Por ello, corresponde hacer lugar al planteo de la apelante y dejar sin efecto la multa aplicada a la firma contribuyente, de conformidad con el artículo 61, primer y tercer párrafos, del Código Fiscal.

En cuanto al agravio relativo a los intereses, fundado en la ausencia de mora culpable, adelanto que no puede prosperar. El artículo 96 del Código Fiscal establece que dichos accesorios se devenguen desde el vencimiento de las obligaciones fiscales, sin necesidad de interpelación. Para eximirse, el deudor debe acreditar circunstancias excepcionales y ajenas a su voluntad que tornen la mora no imputable; ello no ha sido demostrado en autos.

Este criterio coincide con lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en “Citibank N.A. (TF 15.575-I) c/ D.G.I.” (01/06/2000, Fallos: 323:1315), donde se sostuvo que la exención de intereses resarcitorios solo procede ante circunstancias excepcionales, ajenas al deudor y de apreciación restrictiva, y que la discrepancia interpretativa respecto de la ley tributaria no basta para excluirlos, dada su naturaleza resarcitoria. En consecuencia, corresponde confirmar los intereses previstos en el artículo 96 sobre el monto subsistente.

Finalmente, corresponde tratar la responsabilidad solidaria atribuida a los Sres. Fernando Martín Minaudo, Félix Martín Lequio, Francisco De Narváez y Jorge Federico Erhart, y a la Sra. Sandra Patricia Barragat (artículos 21, inciso 2, y 24 del Código Fiscal), la cual, a raíz de lo resuelto respecto de la multa, queda limitada al gravamen y a los intereses resarcitorios. En este punto, no desconozco los lineamientos fijados por la Suprema Corte provincial en los precedentes “Toledo”, “Insaurralde” y “Casón”, entre otros, que enfatizan la necesidad de una apreciación cuidadosa y no meramente objetiva de la imputación solidaria.

En el sub examine, de las constancias agregadas y valoradas en la causa no surge con igual intensidad la intervención atribuible a cada uno de los responsables solidarios apelantes.

En esa línea, corresponde confirmar la responsabilidad solidaria del Sr. Fernando Martín Minaudo en cuanto al gravamen y a los intereses previstos en el artículo 96, en tanto se verifica su vinculación funcional con la administración durante el período fiscalizado, conforme a la documentación obrante a fs. 73/74, 75/76, 80 vta./81, 83/84 y 42/66 (formularios R-200 y R-201, acta de gerencia, acta de reunión general ordinaria de socios y suscripción de las Memorias y los Estados Contables, respectivamente).

Por el contrario, respecto de los Sres. Félix Martín Lequio, Francisco De Narváez y Jorge Federico Erhart, y de la Sra. Sandra Patricia Barragat, no se advierte acreditación suficiente de la intervención concreta exigible para mantener la extensión solidaria, por lo que corresponde dejarla sin efecto respecto de ellos.

En cuanto a la reserva del caso federal (artículo 14 de la Ley N° 48), deberá tenerse presente para la etapa procesal oportuna.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 195/211 del expediente principal por el Sr. Fabián O. Cainzos, en carácter de apoderado de la firma “DORINKA S.R.L.” y de gestor de negocios de los Sres. Fernando Martín Minaudo, Félix Martín Lequio, Francisco De Narváez y Jorge Federico Erhart, y de la Sra. Sandra

Patricia Barragat, con el patrocinio letrado del Dr. Esteban Cappello, contra la Disposición Delegada N° 6152/2024, dictada el 11 de julio de 2024 por la Subgerencia de Relatorías de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Dejar sin efecto la multa por omisión aplicada a la firma contribuyente mediante el artículo 8º de la citada disposición. **3º)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria atribuida por el artículo 7º del acto impugnado a los Sres. Félix Martín Lequio, Francisco De Narváez y Jorge Federico Erhart, y a la Sra. Sandra Patricia Barragat. **4º)** Confirmar la responsabilidad solidaria del Sr. Fernando Martín Minaudo exclusivamente respecto del gravamen y de los intereses previstos en el artículo 96 del Código Fiscal, y confirmar, en lo restante y en cuanto ha sido materia de agravios, la Disposición apelada. Cumplido, devuélvase.

VOTO DE LA CRA. CECILIA ALEJANDRA OROZ: Debo plasmar mi opinión en segundo lugar. Así, expreso mi adhesión al criterio resolutivo y a los fundamentos expuestos por el Vocal precedente. No obstante, respecto de los basamentos brindados al momento de tratar la responsabilidad solidaria endilgada en el artículo séptimo de la Disposición Delegada N° 6152/2024, me veo en la necesidad de formular las siguientes consideraciones. En igual sentido, adheriré al voto del Vocal Instructor en autos “Supermercados Mayoristas Makro S.A.” (sentencia del 24/06/2026, Registro N° 2729).

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

Ante ello, y dado lo resuelto por la instrucción en cuanto a la revocación de la multa (a lo cual adhiero), me expediré respecto de la responsabilidad tributaria en cuanto a la determinación del tributo y las diferencias ajustadas (art. 21 -inc. 1 y 2- y art. 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 un precedente al abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado por el Código Fiscal en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA. Incidente de revisión” (C. 121.754; sentencia de fecha 30 de agosto de 2021).

En dicho precedente, el Máximo Tribunal local analizó el régimen de responsabilidad de los representantes legales y administradores de sociedades estructurado por el Código Fiscal bonaerense y desarrolló diversos fundamentos sobre la base de los cuales concluyó que 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 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 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, es una 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), declarando la misma inconstitucional e inaplicable en dichos términos.

Así, bajo la óptica del precedente citado, cabe entender 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 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 involucrados.

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, 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, en sintonía con lo expuesto por el Vocal Instructor, cabe distinguir la situación de los imputados responsables. Así, respecto de los señores Félix Martín Lequio, Francisco De Narváez y Jorge Federico Erhart, y de la señora Sandra Patricia Barragat, ni de las actuaciones ni del acto que aquí se apela se advierte un análisis sobre la actuación concreta de los imputados y las decisiones tomadas por el órgano administrador. 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 de dicho análisis al momento de extender la responsabilidad.

Ahora bien, respecto del señor Fernando Martín Minaudo, de la documentación obrante a fojas 42/66, 80 vta./81 y 83/84 del expediente 2360-499803/2022 agregado a fojas 11 (Estados Contables, acta de gerencia, acta de reunión general ordinaria de socios y suscripción de las Memorias y los Estados Contables, respectivamente), se desprende una actuación concreta del Sr. Minaudo en el ejercicio de su función de Presidente de la firma en el período ajustado.

Que, en consecuencia, considero que corresponde revocar la responsabilidad solidaria extendida por el artículo séptimo de la Disposición Delegada N° 6152/2024 a los señores Félix Martín Lequio, Francisco De Narváez y Jorge Federico Erhart, y a la señora Sandra Patricia Barragat; y confirmar la atribuida al señor Fernando Martín Minaudo; lo que así se declara. Que, en tal sentido, dejo expresado mi voto.

VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Llamado a votar en tercer término, adhiero a la propuesta resolutive del Vocal instructor.

POR ELLO, SE RESUELVE:1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 195/211 del expediente principal por el Sr. Fabián O. Cainzos, en carácter de apoderado de la firma "DORINKA S.R.L." y de gestor de negocios de los Sres. Fernando Martín Minaudo, Félix Martín Lequio, Francisco De Narváez y Jorge Federico Erhart, y de la Sra. Sandra Patricia Barragat, con el patrocinio letrado del Dr. Esteban Cappello, contra la Disposición Delegada N° 6152/2024, dictada el 11 de julio de 2024 por la Subgerencia de Relatorías de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Dejar sin efecto la multa por omisión aplicada a la firma contribuyente mediante el artículo 8° de la citada disposición. 3°) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria atribuida por el artículo 7° del acto impugnado a los Sres. Félix Martín Lequio, Francisco De Narváez y Jorge Federico Erhart, y a la Sra. Sandra Patricia Barragat. 4°) Confirmar la responsabilidad solidaria del Sr. Fernando Martín Minaudo exclusivamente respecto del gravamen y de los intereses previstos en el artículo 96 del Código Fiscal, y confirmar, en lo restante y en cuanto ha sido materia de agravios, la Disposición apelada. 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 2360-537078/2022, caratulado "DORINKA S.R.L.".

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2026-32716489-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2778.---