



## GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

### Sentencia TFABA

**Número:**

**Referencia:** Corresponde expte nro 2360-0121729/14 y acumulados nro 2360-0242818/15 y 2360-0225790/19 --caratulados "PINAR DE LA BAHIA S.A."

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0121729/14, y sus acumulados números 2360-0242818/15 (fs. 175) y 2360-0225790/19 (fs. 333), todos caratulados "PINAR DE LA BAHIA S.A.".

**Y RESULTANDO:** Que a fojas 105/114 el Sr. Antonio Lembi, en representación de la firma "PINAR DE LA BAHÍA S.A." y por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Agustín Juan Amezttoy, interpone recurso de apelación contra la Disposición Delegada (SEATyS SMP) n° 354, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 21 de mayo de 2019.

Que mediante la citada Disposición obrante a fs. 94/97, se aplica a la firma referenciada, C.U.I.T. 30-71081984-6, una multa que asciende a la suma de Pesos dieciocho mil (\$18.000,00), por haber incurrido en la figura de incumplimiento a los deberes formales, tipificada en el artículo 60 del Código Fiscal (Ley N° 10397, t.o. 2011 y modificatorias), al no haberse inscripto en tiempo y forma en su condición de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por su artículo 2º y atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2º, 24 y 63 del citado Código, se declara responsable solidario e ilimitado con la firma por el pago de la multa aplicada, al Sr. Luis Antonio Lembi, en su calidad de presidente del directorio social.

Por su parte, a fojas 207/230 del expediente n° 2360-0242818/15, agregado a las

presentes como fojas 175, el Dr. Agustín Juan Ameztoy, en carácter de apoderado de la firma "PINAR DE LA BAHIA S.A.", y del Sr. Antonio Lembi, interpone recurso de apelación contra la Disposición Delegada SEATYS n° 2035, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 19 de abril de 2018.

Que mediante la citada Disposición obrante a fojas 192/202 del citado expediente, se determinan las obligaciones fiscales de la firma "PINAR DE LA BAHÍA S.A." en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondientes a los periodos fiscales 2013 y 2014, por el ejercicio de la actividad verificada de: "SERVICIOS INMOBILIARIOS REALIZADOS POR CUENTA PROPIA, CON BIENES PROPIOS O ARRENDADOS N.C.P." (Código NAIIB: 701090).

En su artículo 3º, se establecen diferencias adeudadas por el contribuyente por haber tributado en defecto el Impuesto en cuestión, durante los períodos 1 a 8 del 2013, las que ascienden a la suma de Pesos doscientos cinco mil doscientos cuarenta (\$ 205,240,00), la que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, y modificatorias). En su artículo 4º se establecen saldos a favor del contribuyente para las posiciones 9 y 10/2013, que ascienden a un total de Pesos mil seiscientos ocho con veinte centavos (\$ 1.608,20)

Por el artículo 5º se aplica una multa equivalente al cuarenta por ciento (40%) del impuesto omitido, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 primer párrafo del citado Código. A su vez, en el artículo 6º se aplica una multa de pesos quince mil seiscientos (\$15.600,00) por la no presentación de las declaraciones juradas anuales de los períodos fiscales 2012 y 2013 y las mensuales de los períodos 2013 y 2014).

Por último, por el artículo 9º y atento a lo normado por los artículos 21 inc. 2º, 24 y 63 del Código Fiscal, se declara responsable solidario e ilimitado con la contribuyente de autos por el pago del gravamen, intereses y sanciones, al Sr. Luis Antonio Lembi, en su calidad de presidente social.

A fojas 90 del principal y 292 del agregado como fojas 175, se elevaron los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal). Asimismo, atento la solicitud de acumulación por conexidad efectuada a fojas 105 vta./106 por los apelantes se celebró el Acuerdo Ordinario N° 49 por el cual se acumularon los expedientes n° 2360-121729/2014 y n° 2360-242818/2015, asignándose para su instrucción a la Vocalía de la 5ta. Nominación (v. fs. 172/173).

A fojas 176 se da traslado a la Representación Fiscal del Recurso de Apelación

articulado a fs. 105/114 por el término de 15 días para que conteste agravios (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su alegato a fojas 179/183.

En este orden, advirtiéndose que de las constancias anexadas por Secretaría (fs. 185/189) obtenidas de la base (Host) de teleprocesamiento de datos del Organismo Fiscal, se desprende que la firma PINAR DE LA BAHÍA S.A. ha formulado acogimiento a un plan de pagos Judicial dispuesto por la Ley N° 15.165, reglamentado por la RN n° 8/2020, a fs. 190 se dispuso como medida para mejor proveer requerir a las partes que informen bajo qué régimen se ha realizado el mentado acogimiento y su alcance respecto a los recursos de apelación interpuestos. Asimismo, se requirió al organismo recaudador que informe si dicho plan de pagos ha sido cancelado en su totalidad o si se encuentra en estado “caduco”; y en caso de encontrarse cancelado, si con ello se considera satisfecha la pretensión fiscal reclamada en los presentes.

A fojas 193, el Dr. Agustín Juan Amestoy, en carácter de apoderado de “PINAR DE LA BAHIA S.A.”, cumple con la intimación obrante a fs. 190 y manifiesta que el acogimiento al plan de pagos efectuado, se encuentra caduco a la fecha, no implicando el desistimiento del recurso interpuesto.

A fojas 194/199 el Departamento de Representación Fiscal informa a través del Memorando N° 123/2022, suscripto por la Gerencia de Gestiones de Cobro, que de acuerdo a la consulta efectuada a la base de teleprocesamiento de datos, se emitió el Título Ejecutivo 1132230 por la deuda firme de los períodos 01/2013 a 08/2013, regularizando el mismo por un plan de pagos judicial bajo los términos de la RN 08/20 el 02/06/2020, el que a la fecha se encuentra en estado “caduco”.

Análogo estado ostenta la regularización intentada por las multas dispuestas conforme constancias que se agregan por Secretaría a fojas 200 y siguientes.

Asimismo advierte que dichos acogimientos han implicado el allanamiento total a la pretensión fiscal y que ha incluido el reclamo contenido en la Resolución en crisis.

Por último, se hace saber que en atención al estado de las actuaciones, se decide la no realización de los sucesivos pasos procedimentales que marca la legislación ritual, a efectos de evitar un dispendio de actividad jurisdiccional.

Que a fs 207 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, y con el Dr Pablo Germán Petraglia en carácter de conjuez (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 25/25). Asimismo se provee la prueba ofrecida en los recursos de apelación, teniéndose

presente la documental acompañada y no haciéndose lugar a la informativa y de verificación. Atento al estado de las actuaciones, se llama Autos para Sentencia.

**CONSIDERANDO: A)** Recurso de apelación contra la Disposición Delegada (SEATyS SMP) n° 354/19. I.- Que en el escrito recursivo obrante a fojas 105/114 la parte apelante inicia su relato recordando la naturaleza penal de las sanciones fiscales, lo que implicaría considerar de aplicación las normas generales del derecho penal y jurisprudencia aplicable. Cita jurisprudencia. Por su parte plantea la nulidad de la resolución por no encontrarse debidamente fundada, al no analizar cada uno de los argumentos expuestos en su descargo.

A continuación solicita se suspendan las actuaciones hasta que se le notifique íntegramente la resolución, ya que la notificación solo le transcribe la parte resolutive, desconociendo los hechos que se le imputan.

Alega la improcedencia de la infracción por falta de inscripción en el impuesto sobre los Ingresos Brutos por cuanto sostiene que a firma se constituyó pero nunca tuvo actividad, y por tanto, tampoco la obligación de inscribirse. Considera que ello debiera ventilarse en el marco del expediente n° 2360-242818/2015, el cual no posee a la fecha resolución determinativa. Subsidiariamente, señala que la resolución se basa en la presunción que existió actividad pero nunca lo acreditó, sobre la base que tramitó CUIT y se inscribió al IVA, desatendiendo la prueba que demuestra que no tuvo actividad. Adjunta prueba documental y ofrece informativa.

Respecto de la responsabilidad solidaria plantea la inconstitucionalidad de las normas aplicadas por su extensión, solicitando la aplicación de la jurisprudencia de la SCBA. Sostiene que el Código Fiscal no puede desconocer las pautas de la responsabilidad patrimonial que la Ley n° 19550 y la 11683 regulan respecto de los administradores sociales. Cita caso "Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso, Francisco s/ sucesión y otros s/ Apremio". Plantea asimismo la inconstitucionalidad de la responsabilidad solidaria por multa sobre los mismos argumentos expuestos en cuanto a la naturaleza penal de las infracciones fiscales.

Por su parte, se agravia del monto de la multa impuesta sosteniendo su exorbitancia, considerando que se trata de una multa formal.

Hace reserva del Caso Federal.

**II.-** A su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido, señalando con relación a la nulidad opuesta por falta de fundamentación, que la misma se traduce en una disparidad con el criterio sentado por el Fisco, en tanto del acto resultan los fundamentos que dieron causa al dictado del acto.

Respecto de la multa impuesta, y aclarando que en el caso no se debate la procedencia o no de la inscripción de oficio, por cuanto la disposición que así lo estableció fue consentida por la firma, sostiene que dicho accionar patentiza la configuración del tipo penal descripto en el artículo 60 del Código Fiscal.

Con referencia a los planteos de inconstitucionalidad efectuados, que es una cuestión vedada a la instancia revisora, conforme expresa prohibición del artículo 12 del Código Fiscal (T.O. 2011 y mod.). Cita jurisprudencia.

Respecto de la aplicación de las normas penales sostiene a la luz de la autonomía del Derecho Tributario solo podría resultar viable ante la ausencia de normas específicas, lo que no ocurre en el caso ventilado en autos. En cuanto a la graduación de la multa refiere que la misma se fijó considerando la conducta observada respecto de sus deberes formales.

Con referencia a los planteos de inconstitucionalidad efectuados, que es una cuestión vedada a la instancia revisora, conforme expresa prohibición del artículo 12 del Código Fiscal (T.O. 2011 y mod.).

En punto a la responsabilidad solidaria señala que el instituto reconoce su fuente en la ley, artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, t.o. 2011 y modif. y se encuentra en cabeza de quienes, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, el Fisco puede reclamarle la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente de aquel.

Remarca que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo y puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello en ejercicio de los poderes no delegados por la Provincia al Gobierno Federal, de manera que sus disposiciones no vulneran el principio de supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional. Se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (art. 104 y 105 de la CN). El derecho Tributario se encuentra informado por principios específicos.

En torno a la aplicación de las previsiones contenidas en la Ley de Sociedades invocada, expone que el a quo ha resuelto la cuestión con estricta sujeción a la normativa en vigor, esto es el artículo 63 del Código Fiscal.

En referencia al fallo "Fisco de la provincia de Buenos Aires c/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio", refiere que la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, no declaró la inconstitucionalidad de la norma, sino que compartió la resolución del fallo que era la de rechazar el recurso pero por otros argumentos. Concluye que mal podría sostenerse que la Suprema Corte declaró la

inconstitucionalidad en tanto la mayoría ni siquiera se expidió sobre el tema.

Por último, solicita se desestimen los agravios en su totalidad, se desestimen los agravios opuestos y se confirme el acto atacado.

**III.- Voto del Dr. Angel Carlos Carballal:** Que tal como ha quedado delineada la cuestión traída a debate a esta Alzada, cabe dilucidar si la Disposición Delegada (SEATyS SMP) nº 354/19 dictada por ARBA, se ajusta a derecho.

En primer lugar, y por lógica procedencia, corresponde abordar los planteos introducidos tendientes a obtener la nulidad del acto citado por entender que el mismo se encuentra viciado en su causa y motivación. Adelanto, que los fundamentos brindados al planteo nulificante no resultan idóneos, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en Disposición en crisis. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo impugnado.

He tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense que: *"...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI 2014 y P. 109.962, sent. de 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doct. Ac. 88.419, sent. De 8-111-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. De 18-X1-2015; e.o.)..." (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 del mayo de 2018). Este mismo criterio sostuve como vocal instructor en Sala I, en autos "ELEKTRA DE ARGENTINA S.A.", Sentencia del 4 de abril de 2019, Registro 2175, entre otros.*

Por idénticos argumentos, es claro entonces que no puede reconocerse la ausencia de motivación en el acto de autos. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a 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.

Que en consecuencia, el agravio tendiente a obtener la nulidad del acto debe ser desestimado, lo que así en primer término declaro.

Respecto a la solicitud de suspensión de las actuaciones por cuanto no se habría notificado íntegramente la resolución atacada, se indica que dicha petición no ha de prosperar por cuanto tal como surge de la constancia de notificación de fojas 99, la misma fue cursada al domicilio constituido oportunamente en el descargo (Santiago del Estero nº 1330 de Mar del Plata -v. fs. 73-) junto con una copia del acto notificado. Ello así, entiendo que la Autoridad Fiscal ha obrado correctamente, debiéndose descartar cualquier irregularidad.

Recuerdo al apelante que el procedimiento reglado que establece el Código Fiscal en su articulado dispone la forma en que deben practicarse para ser consideradas válidas y vinculantes (conf. Artículo 162 remitiendo a su lectura en aras de la brevedad).

Como se indicara de fs. 99 resulta que la diligencia fue practicada el domicilio constituido en las presentes actuaciones, que el agente notificador interviniente procede a fijar en la puerta copia del acto a notificar, conforme lo dispone el artículo 162 Inc. b) del Código Fiscal.

Así las cosas, en base a la fuerza de convicción que le confiere la ley a las actas labradas por el agente notificador, se evidencia que el procedimiento seguido, fue el receptado por las normas fiscales ut supra mencionadas.

Por lo demás, corresponde recordar que la impugnación propiamente dicha del instrumento por el que se realizara la diligencia cuestionada, debe ser efectivizada bajo la redargución de falsedad, bajo las formas recientemente confirmadas por nuestra Suprema Corte provincial (en causa A. 75.179, "Adecco Recursos Humanos Arg. S.A. c/ ARBA y ot. s/ Materia a categorizar. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 26 de mayo de 2021).

Resulta menester recordar que el acta confeccionada por el agente notificador es un instrumento público y hace plena fe de su contenido y surte todos los efectos legales mientras no se demuestre su falsedad por la vía y forma correspondiente (arts. 993, 994, 995 y concs. del Código Civil; actual 296 del Código Civil y Comercial). Y, si

bien esto no debe ser asumido con una rigidez tal que se convierta en indefensión de los particulares, es indudable que la simple negación de la notificación no podrá ser receptada como mecanismo de defensa, so riesgo de hacer caer todo el desarrollo de los procedimientos administrativos (conf. este Cuerpo en autos “UNIONZIL SA”, Sentencia del 28.12.2017, Registro 2112; en autos “TRANSPORTE DE LOS ARROYOS S.R.L.”, Sentencia del 25/04/2018, Registro 2125, ambos de la Sala.I).

Ahora bien con relación a la cuestión de fondo, y los agravios opuestos relativos a la ausencia de actividad, falta de dictado de una resolución determinativa en el marco de la fiscalización instada, como también la presunción de actividad por inscripción en el IVA, ha de señalarse que su tratamiento ha devenido abstracto en función que, como infra se referirá, no solo se ha dictado la resolución determinativa respectiva -a la fecha de interposición del presente recurso-, sino que la misma ha queda firme respecto a la firma, siendo incluso a la postre reconocida en el marco del plan de pagos suscripto, y reglamentado por la Resolución Normativa N° 8/2020.

Ello así, estando reconocida la deuda determinada por los períodos 2013 y 2014, va de suyo el reconocimiento de su obligación de inscripción en el tributo, y por tanto, verificado su incumplimiento con el dictado del acto de fs. 25/27 -consentido por las partes-, tipificada la infracción sancionada por la ARBA, por lo que corresponde su confirmación en esta instancia.

Ahora bien en lo atinente a la cuantificación de la multa aplicada, cabe recordar que la conducta reprimida por la Autoridad de Aplicación se encuentra tipificada en el artículo 60 del Código Fiscal, el cual al momento de la comisión de la infracción, en su primer párrafo establecía que: *“El incumplimiento de los deberes formales establecidos en el presente Código, en otras leyes fiscales y demás disposiciones dictadas en su consecuencia, dentro de los plazos dispuestos al efecto, será reprimido -sin necesidad de requerimiento previo- con una multa que se graduará entre la suma de pesos cuatrocientos (\$ 400) y la de pesos sesenta mil (\$ 60.000)...”*.

Que del acto resulta que el juez administrativo ha considerado como agravante el establecido en el inciso c) del artículo 7 del decreto n° 326/97, a saber *“...La conducta observada respecto de sus deberes formales, atento que no regularizó su situación frente al impuesto sobre los ingresos brutos a pesar de haber sido debidamente intimado...”* -v. fs. 96-.

En dicho marco, atento a la envergadura de la infracción constatada, la conducta asumida por la firma y el bien jurídico tutelado, considero que la implementación de una multa de \$18.000, monto que se ubica más próxima al mínimo que al máximo de la escala legalmente dispuesta en el artículo 60 del Código Fiscal, en su texto

vigente al momento de la infracción, resulta ajustada a derecho, lo que así declaro.

Finalmente en cuanto a los cuestionamientos efectuados por el Sr. Lembi respecto de la solidaridad extendida sobre su persona respecto de la multa establecida en el acto atacado, me remito en honor a la brevedad, al tratamiento que infra efectuaré al evacuar el recurso por él instado contra la Disposición Delegada SEATYS n° 2035/2018.

**B)** Recurso de apelación contra la Disposición Delegada SEATYS n° 2035/18. Al respecto, es dable recordar que tal como surge de las actuaciones, la Sala III -con anterior integración- mediante sentencia del 13 de diciembre de 2018, registrada bajo el n°4049 del expediente n° 2360-0242818/15, resolvió rechazar por extemporáneo el recurso de apelación impetrado por el Dr. Agustín Juan Amezttoy en representación de la firma “PINAR DE LA BAHIA S.A.”, quedando firme a su respecto y continuando el procedimiento con el remedio interpuesto por el único responsable solidario, por su propio derecho.

Asimismo, es preciso traer a colación que iniciado el juicio de apremio a la firma, ésta en el marco de la Ley N° 15.165 (B.O 23/12/2019), reglamentada por la Resolución Normativa n° 8/2020 (y modificatorias) de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, el 2 de junio de 2020 efectuó formal acogimiento al régimen de regularización de deudas previsto por las referidas normas, incorporando la totalidad de la pretensión fiscal determinada en esta actuación mediante la Disposición Delegada SEATYS n° 2035/18.

Que dicho accionar importó el reconocimiento expreso e irrevocable de la deuda allí incluida, de conformidad a lo previsto en el artículo 7° de la citada normativa.

Esta circunstancia me lleva a entender que las alegaciones realizadas por el responsable solidario sobre los conceptos involucrados en la regularización del deudor principal, han devenido de abstracto tratamiento, más allá de considerar que el Sr. Luis Antonio Lembi se encuentra legitimado para defender sus imputaciones ante esta Alzada ante la caducidad del plan de pagos informada por la Agencia.

Que sentado lo que antecede, corresponde abocarse al análisis de aquellos agravios vinculados a la solidaridad involucrada en autos, dado que al estar a la fecha dicho plan en estado “caduco”, no corresponde declarar extinguida dicha responsabilidad.

Que, en cuanto a este instituto, vinculado a quienes asumen la administración de la empresa, es importante destacar que resulta evidente que su fundamento es estrictamente recaudatorio. Las particularidades del aspecto subjetivo de la obligación tributaria, de la capacidad jurídica tributaria, generan la necesidad de contar con responsables por deuda ajena en orden a asegurar el efectivo ingreso de

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

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

Es así que, en concordancia con la autonomía del derecho tributario (extremo reconocido por todos los Altos Tribunales en nuestro país, pero prácticamente sin aplicación en el orden provincial), 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 TEORÍA GENERAL DEL HECHO IMPONIBLE y no la TEORÍA GENERAL DEL DELITO. Lo contrario implicará, además, desconocer o dejar vacía de contenido la tan mentada AUTONOMÍA 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 del contribuyente durante los períodos determinados en autos, no ha sido discutida por la apelante y se acredita con toda la documentación social anexada (fs.115/124, fs. 20/26 del expediente agregado a fs.175). Merece agregarse que el artículo 24 del Código Fiscal en su tercer párrafo establece: “...Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes”.

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

Por todo ello, del análisis de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal, cabe concluir que surge correctamente endilgada la solidaridad tributaria al Sr. Luis Antonio Lembi, presidente del directorio social.

No pierdo de vista sin embargo, a la luz del planteo de inconstitucionalidad efectuado por la apelante, 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 puediendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas*”. El subrayado me pertenece).

Haciendo mérito de ello y atendiendo a los fundamentos del Alto Tribunal vinculados principalmente a la sobreviniente irrazonabilidad del antiguo sistema legal (ello en comparación con el diseñado por el Legislador nacional para la Ley n° 11.683, principalmente con reformas introducidas en diciembre de 2017 por la Ley n° 27430), me llevan a rechazar esta nueva doctrina, considerándola inaplicable al caso de autos, donde se evidencia de manera palmaria el aspecto subjetivo en los términos planteados por la propia Suprema Corte.

Para ello, no hace falta más que releer el contenido del recurso de apelación traído (entre otras presentaciones encabezadas y rubricadas por el Sr. Lembi), describiendo pormenorizadamente la operatoria de acreditaciones bancarias llevadas a cabo por la empresa, que según sus dichos, se efectuaban para financiar a la firma "Ruta 86 S.R.L.", la interpretación que otorga a las normas aplicables y el rechazo fundamentado a la pretensión fiscal en base a la presunción, dando exacta cuenta de haber decidido el obrar tributario de la empresa, extremo objeto de impugnación fiscal en autos.

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. Luis Antonio Lembi.

Por el contrario, sí coincido con el criterio resolutivo descrito 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 con el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí sí la cuestión, en el contexto penal correspondiente. Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos "Parafina del Plata S.A.", fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional, por lo que considero que no corresponde extender la responsabilidad al Sr. Lembi por las infracciones verificadas en los presentes autos ante la falta de inscripción en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, falta de presentación de declaraciones juradas como tampoco por omisión de tributo.

Finalmente, considerando que el régimen de regularización de deudas suscripto por

la firma a la fecha se encuentra caduco, es de advertir que al momento de efectuarse la liquidación final, la Agencia de Recaudación deberá considerar como pagos a cuenta, los montos ingresados en las 11 cuotas mensuales abonadas en el citado plan de pagos judicial.

**POR ELLO, VOTO: 1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Antonio Lembi, en representación de la firma “PINAR DE LA BAHIA S.A.” y por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Agustín Juan Ameztoy, contra la Disposición Delegada (SEATyS SMP) n° 354/19, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 21 de mayo de 2019, obrante a fs. 94/97. **2)** Declarar de abstracto tratamiento los agravios planteados por el Dr. Agustín Juan Ameztoy, en carácter de apoderado del Sr. Antonio Lembi, contra la pretensión fiscal reclamada en la Disposición Delegada SEATYS n° 2035/18, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires **3)** Ratificar la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada por la Disposición Delegada SEATYS n° 2035/18 en cabeza del Sr. Luis Antonio Lembi, con excepción del pago de las multas aplicadas en la misma y aquella impuesta mediante la Disposición Delegada (SEATyS SMP) n° 354/19. Regístrese. Notifíquese a las partes y al Fiscal de Estado con remisión de actuaciones y devuélvase al Organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.

**Voto del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi:** Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si –en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante– las Disposiciones sometidas a consideración de este Cuerpo, se ajustan a derecho.

Así y en función de los fundamentos aportados por la Instrucción en su voto, adhiero a la resolución propuesta con excepción a los agravios incoados contra la responsabilidad solidaria e ilimitada.

Sobre este tema, de conformidad con lo dispuesto por los Arts. 21, Incs. 2 y 4, 24 y 63 del Código Fiscal, advierto que, dado el tenor de los mismos, resulta aplicable al caso –en los términos previstos por los artículos 12 del referido código y 14 de la Ley N° 7604/70– la doctrina fijada por la SCJBA en autos “Toledo, Juan Antonio contra ARBA, incidente de revisión” (C. 121.754; Sent. del 30/08/2021), por la que declaró, por mayoría, la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los citados artículos; criterio reiterado por dicho Tribunal en sendos fallos posteriores, “Fisco de la Pcia. de Bs.As. c/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio, Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 71078) y “Casón, Sebastián Enrique c/Fisco de la Pcia. de Bs. As. s/ Pretensión anulatoria. Recurso Extraordinario de inaplicabilidad de ley” (A. 72776), ambos del 31 de agosto de 2021.

Así lo sostuve en el precedente “Distribución Masiva S.A.” (Sentencia de Sala III de fecha 14/12/2021, Registro N° 4425), en cuyo voto no sólo aludí a los fundamentos de dicho fallo, sino también a la necesidad de evaluar los efectos prácticos de su aplicación desde la óptica del principio de “economía procesal”. Destaqué entonces que el Máximo Tribunal hizo hincapié en que el sistema vigente carecía de razonabilidad al funcionar en su aplicación en clave objetiva (para hacer efectiva la extensión de la responsabilidad requiere únicamente que el Fisco acredite la representación legal o el ejercicio del cargo en el órgano de administración de la firma), como asimismo, al disponer que, de manera concomitante con el contribuyente, se efectúe el reclamo del pago de la deuda determinada, sus accesorios y las sanciones aplicadas. Es decir, que se caracteriza por la ausencia de los elementos esenciales en los que debe basarse el mismo; esto es, por un lado, el “subjetivo” -atribución de culpa o dolo brindando acceso a la defensa pertinente- y, por el otro, el carácter "subsidiario" del reclamo de pago de la obligación resultante - intimación de pago efectuada de manera previa al contribuyente y no satisfecha por parte del mismo-. Consecuentemente, los magistrados que conformaron la mayoría del pronunciamiento citado concluyeron que los Arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal establecen una responsabilidad solidaria objetiva en la misma forma y oportunidad que rige para el responsable, 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 Pcia. de Bs. As.; 1, 18, 28, 31 y 75 Inc. 22 de la Constitución Nacional).

Acorde con ello, y remitiendo a mayor abundamiento a las consideraciones que expusiera en el precedente ut supra citado, corresponde dejar sin efecto la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida, lo que así declaro.

**Voto del Dr Pablo Germán Petraglia:** Adhiero al voto del Dr Angel Carlos Carballal.

**POR MAYORÍA, SE RESUELVE:** **1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Antonio Lembi, en representación de la firma “PINAR DE LA BAHÍA S.A.” y por derecho propio, con el patrocinio letrado del Dr. Agustín Juan Ameztoy, contra la Disposición Delegada (SEATyS SMP) n° 354/19, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 21 de mayo de 2019, obrante a fs. 94/97. **2)** Declarar de abstracto tratamiento los agravios planteados por el Dr. Agustín Juan Ameztoy, en carácter de apoderado del Sr. Antonio Lembi, contra la pretensión fiscal reclamada en la Disposición Delegada SEATYS n° 2035/18, dictada por el Departamento Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires **3)** Ratificar la responsabilidad solidaria e ilimitada declarada por la Disposición Delegada SEATYS n° 2035/18 en cabeza del Sr. Luis Antonio Lembi, con excepción

del pago de las multas aplicadas en la misma y aquella impuesta mediante la Disposición Delegada (SEATyS SMP) nº 354/19. Regístrese. Notifíquese a las partes y al Fiscal de Estado con remisión de actuaciones y devuélvase al Organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.



**GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

**Providencia**

**Número:**

**Referencia:** Corresponde al Expte N°2360-121729/14 "PINAR DE LA BAHIA S.A"

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-23398486-GDEBA-TFA ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3681.-