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 - Reservada

Número: INLEG-2026-40666419-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 12 de Noviembre de 2026

Referencia: Corresponde expte nro 2360-295396/2016 -- “COAST FISH S.R.L.”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-295396/2016, caratulado **“COAST FISH S.R.L.”**.

Y RESULTANDO: Que arriban las presentes actuaciones con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 6/16 del Alcance N.º 1 que corre como fojas 267, por el Sr. Hernán Bustos, por derecho propio y en su carácter de socio gerente de “COAST FISH S.R.L.”, contra la Disposición Delegada (SEATyS) SMP N.° 942, del 27 de diciembre de 2018, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Que mediante dicho acto se estableció que el Agente de Recaudación COAST FISH SRL (CUIT 30-71055087-1) ha incurrido en defraudación fiscal por encuadrarse su conducta en la figura prevista y sancionada por el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal (Ley N.° 10.397, t.o. 2011 y modificatorias), al haber mantenido en su poder las sumas retenidas o percibidas, vencido el plazo legal establecido para su ingreso.

Que conforme el detalle contenido en la Disposición, se practicaron retenciones correspondientes a la segunda quincena de septiembre de 2015, primera quincena de octubre de 2015 y segunda quincena de octubre de 2015, por las sumas de pesos trescientos noventa y cinco con 99/100 ($395,99), pesos tres mil cincuenta y tres con 08/100 ($3.053,08) y pesos mil quinientos cincuenta y cinco con 63/100 ($1.555,63), respectivamente; así como percepciones correspondientes a los períodos de septiembre y octubre de 2015, por los importes de pesos cuatro mil quinientos veinticinco con 00/100 ($4.525,00) y pesos veintiún mil novecientos siete

con 56/100 ($21.907,56), respectivamente.

Que por el artículo 3° de la disposición citada se aplicó una multa equivalente al trescientos por ciento (300%) del impuesto defraudado, por la suma de pesos noventa y cuatro mil trescientos doce con 00/100 ($94.312,00). Asimismo, por el artículo 4° se atribuyó responsabilidad solidaria e ilimitada al Sr. Hernán Bustos, en los términos de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal (Ley N.° 10.397, t.o. 2011, y modificatorias).

Que a fojas 269 se elevan las presentes actuaciones a esta instancia en el marco de lo dispuesto por el artículo 121 del citado plexo legal (Ley N.° 10.397, t.o. 2011, y modificatorias).

Que a fojas 271, se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 5ta Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II de este Tribunal.

Que habiéndose dado cumplimiento a los pasos procesales pertinentes, a fojas 274, se procede a dar traslado a la Representación Fiscal del Recurso de Apelación interpuesto, para que conteste agravios, acompañe y/u ofrezca prueba y en su caso oponga excepciones (conf. Art. 122 del Código Fiscal, Ley N.º 10.397, t.o. 2011 y sus modificatorias), agregándose a fojas 276/281 su escrito de responde de estilo.

Que, a fojas 288 se hace saber que la causa es adjudicada para su instrucción a la Vocalía de la Quinta Nominación de la Sala II a cargo de la Dra. Virginia María García, quien integra dicha Sala conjuntamente con el Dr. Federico Carozzi, Vocal de la Cuarta Nominación y el Cr. Marcelo Darío Giampaoli, Vocal de la Sexta Nominación, de conformidad con las designaciones dispuestas por el Decreto Nº 2026-39-GDEBA-GPBA, de fecha 2 de febrero de 2026, y Acuerdo Extraordinario 105 de fecha 27 de febrero de 2026. En el mismo acto, se provee la prueba ofrecida, teniéndose presente la documental acompañada y se procede a llamar a Autos para Sentencia (conf. artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Ley N.° 10397, t.o. 2011 y modificatorias), los que han quedado consentidos.

Y CONSIDERANDO: I.- En su libelo recursivo, el apelante comienza sosteniendo como cuestión preliminar la naturaleza penal de las sanciones tributarias y, sobre esa base, invoca la plena vigencia de los principios de tipicidad, razonabilidad y proporcionalidad, entre otros.

En relación al encuadre de la conducta, niega la configuración de la defraudación fiscal. Afirma que las retenciones y percepciones fueron oportunamente registradas, exteriorizadas en las declaraciones juradas y puestas en conocimiento del Fisco, por lo que no existió ocultamiento, engaño, ardid ni intención de perjudicar a la

Administración Tributaria. (el subrayado me pertenece)

En ese orden de ideas, señala que no se verifican las presunciones del artículo 65 del Código Fiscal, no existiendo por lo tanto infracción fraudulenta. Agrega que no basta la mera comprobación de la situación objetiva en que se encuentra el agente de recaudación, sino que se requiere además de un elemento subjetivo que no se encuentra presente en autos.

Señala que no incurre en defraudación quien prioriza el destino de fondos propios para la continuidad de la explotación, afrontar salarios, cargas sociales y obligaciones con proveedores.

Asimismo, alega que al encontrarse exteriorizadas las sumas recaudadas, los intereses y recargos resarcitorios resultaban suficientes para reparar la demora, y cuestiona que se asimile automáticamente el mero atraso en el depósito con una conducta defraudatoria.

Subsidiariamente, cuestiona la graduación de la multa en el trescientos por ciento (300%) del tributo, esto es, en el máximo de la escala aplicada. La considera irrazonable y desproporcionada, por no haberse ponderado adecuadamente los atenuantes previstos por el decreto N.° 326/97, tales como la actitud de plena colaboración, la inexistencia de peligrosidad -tratándose de obligaciones oportunamente declaradas y no ingresadas por impedimento económico-, la inexistencia de ocultación y de antecedentes. Solicita, en consecuencia, su reducción.

Finalmente, se agravia de la responsabilidad solidaria atribuida. Sostiene que la extensión se fundó primordialmente en su calidad de socio gerente, sin individualizar una conducta personal, concreta y culpable vinculada con la infracción. Invoca el principio de personalidad de la pena y cuestiona la constitucionalidad y alcance de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal. Cita precedentes en apoyo de su postura.

Subsidiariamente, solicita se aplique la eximición prevista en el artículo 24 del Código Fiscal porque el contribuyente lo puso en imposibilidad de cumplimiento ya que simplemente no se podía pagar ni con fondos de la sociedad ni con fondos propios de los socios. Formula reserva del caso federal.

II.- Que, a su turno, la Representación Fiscal solicita el rechazo íntegro del recurso y la confirmación de la Disposición apelada.

Inicialmente sostiene que de las constancias de autos y de los propios dichos del quejoso, surge que las sumas por los períodos que se detallan en el acto apelado no fueron ingresadas al Fisco a la fecha de su vencimiento por el Agente, conducta que

encuadra en el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal.

Asimismo, refuerza que la figura prevista en el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal posee una estructura específica para los agentes de recaudación y se configura cuando éstos mantienen en su poder, luego del vencimiento legal, sumas que efectivamente retuvieron o percibieron. Destaca que, acreditada la falta de ingreso oportuno, se genera una presunción de intencionalidad que admite prueba en contrario, sin que en autos se haya acreditado una causal exculpatoria suficiente.

Añade que las sumas retenidas o percibidas pertenecían al Fisco y debían ser ingresadas oportunamente, destacando que la falta de ingreso generó un perjuicio fiscal y dio lugar al inicio del correspondiente juicio de apremio. Sobre esa base, entiende configurada la infracción. Asimismo, sostiene que la circunstancia de haber cumplido con la obligación de presentación de las declaraciones juradas correspondientes no obsta a la tipificación ni a la sanción impuesta.

Rechaza también las dificultades de orden económico invocadas por la recurrente como causal eximente, señalando que tales circunstancias no justifican el ingreso tardío o la falta de ingreso de sumas retenidas o percibidas, por tratarse de fondos pertenecientes al Fisco respecto de los cuales el agente no puede disponer con otro destino.

Respecto de la graduación de la multa, afirma que fue determinada dentro de los parámetros legales y reglamentarios aplicables y que la alegada irrazonabilidad o desproporción debía ser acreditada mediante elementos idóneos, que considera ausentes en autos. Cita asimismo jurisprudencia de este Tribunal relativa al carácter sancionatorio y ejemplificador de las multas y concluye que no corresponde la reducción pretendida.

Finalmente, en relación con la responsabilidad solidaria, señala las diferencias del régimen de solidaridad en el ámbito provincial de lo regulado en el ámbito nacional. Enfatiza que en la provincia de Buenos Aires este instituto encuentra sustento en los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal. Expresa que las personas jurídicas actúan a través de sus representantes y que la ley presume la responsabilidad de quienes integran sus órganos de administración, correspondiéndoles acreditar la inexistencia de culpabilidad. Agrega que la extensión de responsabilidad respecto de las multas nace de la propia ley y que, comprobado el efectivo ejercicio del cargo, recae sobre el responsable la prueba necesaria para eximirse, extremo que entiende no ha sido acreditado en el caso.

Por último, invoca precedentes que avalan la constitucionalidad del régimen provincial de responsabilidad solidaria y solicita que se desestimen los agravios en

su totalidad, se confirme el acto apelado y se tenga presente la reserva del caso federal.

III.- <u>Voto de la Dra. Virginia María García:</u> Que, tal como ha quedado delineada la controversia, corresponde decidir si la Disposición Delegada (SEATyS) SMP N.° 942/2018 dictada por la Agencia de Recaudación de la provincia de Buenos Aires (ARBA) se ajusta a derecho. A tal efecto, se procederá a abordar los agravios esgrimidos por la recurrente contra el citado acto administrativo.

A) En primer término corresponde examinar la procedencia de la ***multa por defraudación fiscal*** aplicada a COAST FISH S.R.L. en su carácter de Agente de Recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Cabe recordar que la aplicación de sanciones tributarias exige observar los principios de legalidad, tipicidad y culpabilidad. En tal sentido, Saccone, al desarrollar los principios aplicables al derecho penal tributario, destaca la necesidad de que la conducta sancionada se encuentre legalmente prevista y la vigencia del principio de que no hay pena sin culpa en materia represiva fiscal (conf. Saccone, Mario Augusto, Manual de Derecho Tributario, La Ley, Buenos Aires, 2002, pp. 151-152). Desde esa perspectiva, corresponde examinar los requisitos propios de la infracción prevista en el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal y la imputabilidad del incumplimiento.

Asimismo, teniendo presente que los agentes de recaudación tienen a su cargo la retención y/o percepción de tributos y el posterior ingreso de las sumas recaudadas al Fisco. En el caso, la conducta reprochada a COAST FISH S.R.L. consiste en haber mantenido en su poder fondos efectivamente retenidos y percibidos luego de vencidos los plazos establecidos para su depósito, supuesto específicamente contemplado por el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal.

Que, conforme establece el artículo 62 del Código Fiscal, en su texto vigente al momento de los hechos según la Ley N.º 14.653: "*Incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de una multa graduable entre un cincuenta por ciento (50%) y un trescientos por ciento (300%) del monto del gravamen defraudado al Fisco: [...] b) Los agentes de percepción o de retención que mantengan en su poder impuestos percibidos o retenidos, después de haber vencido los plazos en que debieron ingresarlos al Fisco. No se configurará la defraudación cuando la demora en el ingreso de las sumas recaudadas con más los intereses y recargos correspondientes no supere los diez (10) días hábiles posteriores a los vencimientos previstos".*

Que la figura en tratamiento ha sido objeto de exhaustivo análisis por parte de este Cuerpo, así como recientemente por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia en

la causa *A. 74.494, "Industrias Alimenticias Mendocinas S.A. y ots. c/ Provincia de Buenos Aires"* (sentencia del 12 de julio de 2022), en la que se señaló que la figura no requiere la concurrencia de maniobras ardidosas ni una intención específica de defraudar al Fisco, sin perjuicio de la necesaria imputabilidad subjetiva del incumplimiento. Tal criterio, concordante con la doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación acerca de la naturaleza penal de las infracciones tributarias y la vigencia del principio de culpabilidad (*Fallos: 271:297, "Parafina del Plata S.A."*), ha sido sostenido en forma constante por este Tribunal, entre otros precedentes, en "*LINEAERRE S.A."* (*Sala II, Registro N.º 3608*, sentencia del 18 de febrero de 2025) y "*RS4 S.A."* (*Sala III, Registro N.º 5074*, sentencia del 30 de julio de 2026).

En el primero de los precedentes señalados, la Corte expresó: "*Como lo ha entendido de manera reiterada este Tribunal, la singular figura de la defraudación del agente de recaudación —prevista en el inc. 'b' de la norma— se configura con el mantenimiento del dinero fiscal en su poder luego de vencidos los plazos fijados para su depósito, sin que se requiera la concurrencia de maniobras ardidosas para lesionar al Fisco, como aquellas que son enunciadas en el inc. 'a' del precepto citado (doctr. causas B. 52.728, 'Capital Compañía Argentina de Seguros Generales S.A.', sent. de 28-III-1995; B. 62.652 y B. 62.648, 'Banco de La Pampa', sents. de 30-IX-2009; B. 64.162, 'Alba Compañía Argentina de Seguros', sent. de 9-X-2013; entre muchas). En otras palabras: independientemente del nombre escogido para tipificar la infracción, la ley le ha otorgado un distinto tratamiento a la figura de la defraudación de los contribuyentes o responsables en general y a la de los agentes de recaudación que no ingresan oportunamente las sumas retenidas o percibidas en cumplimiento de su deber, cuestión esta que, por pertenecer al ámbito de la política legislativa, resulta ajena a las facultades de indagación del Tribunal (doctr. causas B. 48.456, 'Prato de Palermo', sent. de 2-XI-1982, en DJBA, t. 124, p. 197; B. 48.811, 'Savia', sent. de 23-XI-1982, en DJBA, t. 125, p. 1), salvo supuestos de falta de razonabilidad que en la especie no se denuncian (conf. causa B. 50.412, 'Banco Platense', sent. de 15-X-1991, e.o.). Por lo tanto, deviene irrelevante la ausencia de intención de defraudar al Fisco alegada por la parte actora (doctr. causa B. 54.060, 'SADE S.A.C.C.I.', sent. de 13-IX-1994, 'Acuerdos y Sentencias', 1994-III, 678). La norma aquí discutida no requiere la presencia de ese elemento específico (conf. CSJN Fallos: 303:1548), lo que no significa que el incumplimiento del deber que motiva la imposición de la sanción, consistente en depositar los importes percibidos o retenidos en el carácter de agente de recaudación dentro del término correspondiente, no deba serle subjetivamente atribuible a quien reviste dicha calidad (conf. CSJN Fallos: 271:297; e.o.)."*

Sentado ello, en el caso se encuentra acreditado que COAST FISH S.R.L., en su carácter de agente de recaudación, no ingresó dentro de los plazos legales las

sumas oportunamente percibidas y retenidas, manteniéndolas en su poder luego de producido su vencimiento.

Frente a ello, las manifestaciones del quejoso no alcanzan a desvirtuar la configuración de la infracción. En particular, no obra en autos constancia alguna que acredite la efectiva cancelación de la deuda ni el acogimiento de la firma a un régimen de regularización.

Ello adquiere especial relevancia si se considera que las sumas percibidas y retenidas por el agente no integraban su patrimonio, sino que correspondían al Fisco y debían ser ingresadas dentro del plazo legalmente establecido. En consecuencia, no encontrándose acreditada circunstancia alguna con aptitud suficiente para excluir la imputabilidad del incumplimiento, se consideran configurados los elementos objetivo y subjetivo requeridos por el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal (Ley N.º 10.397, t.o. 2011, y modificatorias), y por tanto, corresponde confirmar la procedencia de la sanción; lo que así se declara.

B) Ahora bien, sentado lo anterior, corresponde analizar el agravio referido a la ***graduación de la multa.***

El acto recurrido fijó la sanción en el trescientos por ciento (300%) del impuesto defraudado. La graduación en el máximo de la escala exige que las circunstancias agravantes que la justifican se encuentren suficientemente individualizadas y ponderadas.

En este orden, el artículo 7 del Decreto N.° 326/97 establece las circunstancias que deben ponderarse como agravantes o atenuantes al momento de determinar el *quantum* de la multa, entre ellas la actitud asumida por el infractor, su organización técnica y contable, la conducta observada frente a sus obligaciones fiscales, la gravedad de los hechos, la existencia de ocultación u omisión, los antecedentes, la envergadura del giro comercial, entre otros.

En el caso, la Autoridad de Aplicación no se limitó a aplicar el máximo de la escala de manera automática. Luego de considerar las pautas previstas en la norma reglamentaria, valoró concretamente como circunstancia agravante la conducta observada por la contribuyente, destacando que, ante la falta de ingreso de las sumas recaudadas, el Fisco debió recurrir a la vía judicial mediante la emisión de los Títulos Ejecutivos 735806 y 735807 y la consecuente promoción del juicio de apremio N.° 1021875.

Tal circunstancia constituye un elemento objetivo de valoración directamente vinculado con la conducta posterior al incumplimiento, y proporciona fundamento suficiente para la mayor severidad de la sanción aplicada.

A ello se agrega que, pese a conocer que la necesidad de recurrir a la vía ejecutiva había sido expresamente considerada por la Autoridad de Aplicación como circunstancia agravante, la apelante no acreditó en estas actuaciones la posterior cancelación de la deuda, ni su incorporación a un régimen de regularización en el marco de aquel juicio de apremio.

Es decir, la recurrente conocía desde el dictado del acto impugnado cuál había sido la circunstancia específicamente valorada para agravar la sanción impuesta. En consecuencia, pudo —al interponer el recurso o bien con posterioridad— demostrar la cancelación, el acogimiento a un plan de pagos o cualquier otra forma de regularización que hubiera constituido una circunstancia susceptible de ser ponderada por este Tribunal al revisar la graduación de la multa. Sin embargo, ninguna prueba fue ofrecida ni producida en tal sentido.

En este sentido, cabe recordar que la Suprema Corte de Justicia de la Provincia ha señalado que la apreciación de un eventual exceso de punición constituye una cuestión vinculada con los hechos y la prueba del caso, de modo que la razonabilidad de la graduación debe examinarse a partir de las circunstancias efectivamente acreditadas y no sobre la base de afirmaciones carentes de respaldo probatorio (conf. SCBA, causa A. 74.494, "*Industrias Alimenticias Mendocinas S.A. y ots. c/ Provincia de Buenos Aires"*, sent. del 12 de julio de 2022).

Bajo tales pautas, no se advierte que la recurrente haya demostrado que la graduación impuesta por la Autoridad de Aplicación resulte irrazonable o desproporcionada. Por el contrario, el agravante ponderado por el Fisco encuentra respaldo concreto en las constancias de la causa, mientras que no se han acreditado circunstancias posteriores con entidad suficiente para justificar su atenuación.

En consecuencia, corresponde confirmar la multa impuesta, fijada en el trescientos por ciento (300%) del impuesto defraudado, lo que así se declara.

C) Finalmente, cabe examinar la responsabilidad ***infraccional por la conducta presuntamente defraudatoria del responsable de pago por deuda ajena designado en ley,*** que le fuera atribuida al Sr. Hernán Bustos respecto de la omisión de ingresar al fisco del anticipo propiedad del contribuyente, que fuera recaudado por el agente en el circuito económico, conforme la función operativa, personal y directa que el administrador desarrolla, cuya acción obligatoria, se constata incumplida.

La apelante sostiene que la responsabilidad por la multa le fue atribuida objetivamente, sin individualizar una conducta reprochable ni examinar si la infracción podía serle imputable a su persona a título de culpa o dolo. Invoca, en ese

sentido, el principio de personalidad de la pena y cuestiona la aplicación del artículo 63 del Código Fiscal.

Conforme lo establecido en el artículo 21 del Código Fiscal vigente al momento de los hechos de autos (Ley N.° 10.397, t.o. 2011): "*Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes - en la misma forma y oportunidad que rija para éstos- las siguientes personas: 1. Los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional. 2. Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica; como asimismo los de patrimonios destinados a un fin determinado, cuando unas y otros sean consideradas por las Leyes tributarias como unidades económicas para la atribución del hecho imponible [...]. 4. Los agentes de recaudación, por los gravámenes que omitieron retener o percibir, o que, retenidos o percibidos no ingresaron en la forma y tiempo que establezcan las normas respectivas. En estos supuestos, resultará de aplicación en lo pertinente lo dispuesto en los incisos 1) y 2) del presente artículo […]*" (el destacado es propio).

Bajo tales supuestos de hecho y de derecho, los precedentes jurisprudenciales nos ilustran que: "*... [l]os agentes de retención y los de percepción manejan, en cumplimiento de [un] mandato legal, fondos que no les son propios, sino que pertenecen a los contribuyentes a quienes les han detraído el impuesto al efectuarles un pago o intervenir en un acto de tal naturaleza, o se lo han cobrado juntamente con el precio del bien o servicio que comercian [...] Ello pone de resalto que el dinero retenido o percibido proviene del patrimonio del contribuyente que es quien, estrictamente, efectúa el pago y no del patrimonio del agente de retención o percepción, quien desde el punto de vista técnico sólo ingresa dicha suma en las cuentas del Fisco [...]. Esto implica, además, reconocer que en esa relación interpatrimonial, la situación de los agentes de retención o percepción reviste el carácter de intermediación en virtud de un mandato legal expreso, que lo sujeta incluso a consecuencias de naturaleza patrimonial y penal en caso de incumplimiento o cumplimiento deficiente de sus deberes. Retiene o percibe esencialmente en interés del Fisco y cuando ingresa los fondos, dicho pago es imputado, desde el punto de vista impositivo, al contribuyente retenido o percibido, sin perjuicio de que lo libera de sus propias responsabilidades...*" (conf. dictamen del señor Procurador Fiscal, cuyos fundamentos y conclusiones fueron compartidos en lo sustancial por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en "ECA Cines S.R.L. c/ Instituto Nacional de Cinematografía", sentencia del 18 de octubre de 1984, Fallos: 306:1548).

La figura de defraudación fiscal en los agentes de recaudación describe una infracción por omisión presuntamente dolosa en el cumplimiento de una carga pública, encuadrada como una falta de ingreso al fisco del tributo oportunamente recaudado por el agente en el circuito económico y a cuenta de un tercero, cuya responsabilidad sustantiva e infraccional se imputa a todos los que hayan tenido contacto personal y directo con la carga pública involucrada, lo que obliga a efectuar una depuración de responsabilidades por la posible participación personal, mediante acción o omisión, del agente y de sus responsables legales con funciones operativas personales y directas.-

En primer lugar, cabe recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido que el derecho tributario cuenta con conceptos, principios e institutos propios. Así lo señaló en la causa «Petroquímica Argentina S.A.», al examinar una cuestión vinculada con la repetición de tributos (sentencia del 17 de mayo de 1977, Fallos: 297:500). Esa consideración debe armonizarse con las normas y principios aplicables al régimen de responsabilidad de los administradores y a las sanciones tributarias.

Por su parte, al abordar la responsabilidad personal y solidaria atribuida a un director societario por obligaciones de la entidad administrada, el Alto Tribunal ponderó las funciones efectivamente ejercidas y las circunstancias vinculadas con la administración y disposición de los fondos sociales (conf. CSJN, «Monasterio Da Silva, Ernesto», sentencia del 2 de octubre de 1970, Fallos: 278:11). Dicho precedente pone de relieve la necesidad de examinar la situación concreta de quien es llamado a responder, sin que resulte suficiente la sola referencia al cargo que desempeña.

En ese marco, y a título comparativo, cabe señalar que la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico ha considerado que, al examinar la falta de depósito de sumas retenidas, corresponde atender a la posibilidad concreta de cumplir la obligación y a las previsiones que pudieron adoptarse a tal fin. Desde esa perspectiva, la ausencia de excedentes de caja al momento del vencimiento no excluye necesariamente el reproche si aquella situación se vincula con decisiones anteriores de disposición de fondos. En sentido similar se han citado los precedentes de la Sala B individualizados como CPE 308/2013/13/CA5, resolución del 15 de agosto de 2017, registro interno N.º 520/17; CPE 1627/2016/4/CA1, resolución del 29 de abril de 2019, registro interno N.º 264/19; y CPE 1003/2018/3/CA1, resolución del 23 de junio de 2020, registro interno N.º 260/20 (conf. Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala A, CPE 1085/2018/3/CA2, resolución del 2 de agosto de 2023, considerando 14).

Sin perjuicio del carácter comparativo de este último razonamiento, corresponde examinar las circunstancias particulares de autos a fin de determinar las funciones efectivamente ejercidas por el recurrente, sus posibilidades concretas de intervención en el cumplimiento de las obligaciones y la conducta que se le atribuye respecto de las sumas retenidas y percibidas cuyo ingreso se omitió.

Que por su parte, el primer párrafo del artículo 63, entonces vigente, expresaba: "*En todos los supuestos en los cuales, en virtud de lo previsto en este Código o en sus Leyes complementarias, corresponda la aplicación de multa, si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de la misma los integrantes de los órganos de administración"* (el subrayado me pertenece).

Al respecto, tal como se señala en el libelo recursivo, cabe recordar el voto del Dr. Negri en la causa "*Raso"* (Ac. 110.369, sentencia del 2 de julio de 2014), en el que se pusieron de manifiesto las dificultades constitucionales que suscita el régimen local de responsabilidad solidaria de los administradores societarios; criterio que, a la postre, se consolidó como doctrina de la Suprema Corte en las causas "*Toledo"* (sentencia del 30 de agosto de 2021), "*Insaurralde"* y "*Casón"* (ambas del 31 de agosto de 2021), en las que el máximo Tribunal provincial declaró la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal y dejó sin efecto la responsabilidad solidaria atribuida.

Tal criterio fue mantenido en pronunciamientos posteriores, afianzándose una doctrina según la cual el régimen local - al prescindir en la práctica de un factor subjetivo de atribución y operar sobre la sola base del cargo societario desempeñado- resulta incompatible con los principios que rigen la responsabilidad personal.

Particularmente, en materia sancionatoria, la Suprema Corte ha señalado que tales consideraciones resultan plenamente aplicables al artículo 63 del Código Fiscal, en tanto dicha norma extiende a los integrantes de los órganos de administración la responsabilidad por las multas impuestas a la persona jurídica. Tratándose de sanciones de naturaleza represiva, adquieren aquí especial relevancia los principios de culpabilidad y personalidad de la pena, los cuales excluyen toda forma de responsabilidad objetiva.

A mayor abundamiento, resulta pertinente destacar la evolución legislativa posterior operada en el ámbito provincial. En tal sentido, la Ley Nº 15.558 (correspondiente al Ejercicio Fiscal 2026) incorporó expresamente en el artículo 63 del Código Fiscal la posibilidad de eximir de responsabilidad a quien acredite debidamente que la infracción no le resulta subjetivamente imputable.

Si bien dicha modificación no se encontraba vigente al momento de los hechos ni al dictarse el acto recurrido, su reconocimiento por el legislador, conciliando con los antecedentes jurisprudenciales analizados, avala sólidamente la responsabilidad infraccional imputada al responsable solidario de pago por deuda ajena, receptando así la relevancia de la imputabilidad subjetiva en todos los sujetos que han tenido participación personal y directa, por su función operativa atribuida por ley, en el incumplimiento a carga pública involucrada, para su depuración mediante hecho y prueba en el marco de un debido proceso.

Sentado lo anterior, corresponde analizar las circunstancias del presente caso, correspondiendo verificar, respecto de la persona a quien se pretende extender la responsabilidad, la existencia de una conducta personal que permita formular la consecuente imputación subjetiva por la omisión de ingresar al fisco el tributo recaudado por el agente en el circuito económico, sin que resulte suficiente, a tales fines, la sola invocación del cargo desempeñado.

Ahora bien, examinadas las constancias particulares de autos, surge que dicho recaudo se encuentra acreditado en el presente caso.

En efecto, a fojas 170 obra acta de reunión de socios de COAST FISH S.R.L. de fecha 7 de enero de 2015, celebrada con la participación de socios representativos del ciento por ciento (100%) del capital social y de los votos, en la cual se trató específicamente el diferimiento del pago de retenciones y percepciones correspondientes al período 2015. De dicho instrumento surge que el señor Hernán Bustos intervino personalmente en la reunión en su carácter de socio gerente, informó acerca de la cuestión sometida a consideración y dejó constancia de la decisión adoptada por los socios de diferir el ingreso de las retenciones y percepciones de Ingresos Brutos - junto con otras obligaciones tributarias - con fundamento en la insuficiencia de fondos y en la decisión de priorizar el pago de salarios, cargas sociales y proveedores necesarios para la actividad.

Asimismo, el propio señor Bustos dejó asentado en dicha oportunidad que la sociedad carecía de fondos suficientes para afrontar tales conceptos y que no existían disponibilidades genuinas, consignándose también la decisión de proceder a la regularización de la situación en el primer momento que ello fuera posible.

Tales circunstancias adquieren particular relevancia para resolver la responsabilidad aquí discutida, ya que la documental reseñada permite tener por acreditado que Bustos tuvo conocimiento directo de la decisión de diferir el ingreso de las sumas recaudadas, intervino concretamente en su instrumentación en su calidad de gerente y continuó ejerciendo la administración de la sociedad durante el período en que debía cumplirse la obligación fiscal.

Dicha conclusión no se ve alterada por el hecho de que del acta resulte que la decisión fue adoptada por la totalidad de los socios y comunicada al gerente bajo apercibimiento de remoción y acciones legales.

Tal circunstancia podrá explicar el contexto en el cual se desenvolvió su actuación, pero no permite considerar al Sr. Bustos ajeno a la conducta infraccional, desde que la propia documental demuestra su conocimiento efectivo de la decisión, su participación concreta en ella y su intervención funcional en la administración societaria encargada de llevarla a ejecución.

En otras palabras, aun partiendo de la premisa de que la responsabilidad sancionatoria exige un juicio de reproche personal y no admite su extensión automática por la sola condición de administrador, las particulares circunstancias acreditadas en autos permiten tener por configurado dicho elemento respecto del señor Hernán Bustos. La imputación no descansa aquí en una responsabilidad objetiva derivada del cargo, sino en la comprobación de una actuación concreta vinculada con los hechos que dieron lugar a la infracción.

Finalmente, respecto de la eximición de responsabilidad invocada por el recurrente con fundamento en el artículo 24 del Código Fiscal, cabe señalar que la previsión allí contenida se refiere a la responsabilidad sustantiva de pago del tributo, guardando silencio respecto a causales exculpatorias por responsabilidad infraccional. Así, el planteo articulado en tal sentido no puede prosperar.

En consecuencia, encontrándose acreditada en autos una intervención personal y suficientemente individualizada del responsable solidario de pago por deuda ajena en la conducta sancionada, corresponde rechazar los agravios formulados sobre este aspecto y confirmar la responsabilidad solidaria atribuida al señor Hernán Bustos.

POR ELLO, VOTO: 1°) No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Hernán Bustos, por derecho propio y en representación de COAST FISH S.R.L., contra la Disposición Delegada (SEATyS) SMP N.° 942/2018, de fecha 27 de diciembre de 2018, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Confirmar el acto apelado en todo su alcance y contenido. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.

Voto del Cr Marcelo Darío Giampaoli: Por los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por la Vocal instructora, Dra Virginia María García.

Voto del Dr Federico Carozzi: Adhiero al voto de la Vocal instructora, Dra Virginia

María García, tanto en lo que respecta a la configuración de la infracción prevista en el artículo 62 inciso b) del Código Fiscal como a la graduación de la sanción y a la responsabilidad solidaria atribuida al señor Hernán Bustos.

Sin perjuicio de ello, considero, oportuno, efectuar algunas consideraciones adicionales respecto de este último aspecto, particularmente en cuanto al efectivo resguardo del **derecho de defensa** del responsable solidario.

Como punto de partida, comparto que la responsabilidad sancionatoria de los integrantes de los órganos de administración no puede sustentarse, sin más, en la sola condición formal que éstos revisten dentro de la persona jurídica. Tratándose de una sanción de naturaleza represiva, su extensión requiere examinar las circunstancias concretas del caso y verificar la existencia de elementos que permitan formular un reproche personal respecto de quien resulta llamado a responder.

Precisamente por ello, adquiere especial relevancia comprobar que el procedimiento seguido haya otorgado al responsable una oportunidad real y efectiva de controvertir la imputación, alegar las circunstancias que estimara conducentes para excluir su responsabilidad y ofrecer y producir prueba destinada a demostrar la ausencia de intervención o de imputabilidad subjetiva.

Entiendo que tales garantías han sido plenamente observadas en el caso. En efecto, el señor Hernán Bustos no ha resultado alcanzado por una extensión automática de responsabilidad fundada exclusivamente en su calidad de socio gerente. Por el contrario, intervino en el procedimiento ejerciendo activamente su defensa, cuestionó expresamente la responsabilidad solidaria atribuida, desarrolló argumentos dirigidos a demostrar la inexistencia de una conducta personal y culpable, invocó el principio de personalidad de la pena, controvirtió la constitucionalidad y alcance de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal y, subsidiariamente, planteó la configuración de la causal de eximición que entendió aplicable.

A su vez, ya en esta instancia recursiva, se cumplieron las distintas etapas procesales previstas por el Código Fiscal: se sustanció el recurso, se dio intervención a la Representación Fiscal y se proveyó la prueba ofrecida, teniéndose presente la documental acompañada, para posteriormente llamarse los autos para sentencia, providencia que quedó consentida.

De tal modo, el responsable solidario tuvo conocimiento de la imputación formulada y dispuso de una efectiva oportunidad procesal para formular sus descargos, controvertir sus fundamentos y aportar los elementos probatorios que estimara pertinentes. No advierto, por consiguiente, restricción alguna que hubiera colocado al recurrente en estado de indefensión.

Esta circunstancia resulta particularmente relevante pues permite distinguir el supuesto bajo examen de aquellos casos en los cuales la responsabilidad pudiera aparecer como una consecuencia objetiva y automática de la mera condición de administrador.

Aquí, por el contrario, la confirmación de la responsabilidad solidaria es el resultado de un juicio concreto de imputación efectuado a partir de las particulares circunstancias comprobadas en la causa y luego de haber brindado al interesado la posibilidad efectiva de desvirtuarlas.

En este sentido, resulta decisiva la documental obrante a fojas 170, de la cual surge que el señor Bustos participó personalmente, en su carácter de socio gerente, de la reunión en la que se trató específicamente el diferimiento del ingreso de las retenciones y percepciones correspondientes al período 2015; informó sobre la situación sometida a consideración; tuvo conocimiento de la decisión de postergar el ingreso de tales sumas y continuó ejerciendo la administración societaria durante el período en que debía cumplirse la obligación fiscal.

Tampoco modifica esta conclusión la circunstancia alegada en torno a que la decisión hubiera sido adoptada por la totalidad de los socios y comunicada al gerente bajo apercibimiento de remoción y promoción de acciones legales. Como acertadamente señala el voto de la Vocal instructora, ello podrá integrar el contexto en que se desenvolvió su actuación, pero no elimina, por sí solo, los datos objetivos que demuestran su conocimiento efectivo, su participación concreta y su intervención funcional en la administración encargada de ejecutar aquella decisión.

Importa destacar, además, que todas estas circunstancias pudieron ser objeto de contradicción por el recurrente. El derecho de defensa no exige que los argumentos o la prueba aportados por el interesado resulten necesariamente eficaces para obtener la solución pretendida; exige que haya contado con una oportunidad útil para ser oído, formular sus defensas, ofrecer prueba y obtener una decisión que considere sus planteos. Tales extremos se encuentran satisfechos en autos.

Por ello, la solución que se propicia no supone trasladar al administrador, por el solo hecho de revestir tal carácter, la sanción aplicada a la persona jurídica. La responsabilidad que aquí se confirma encuentra fundamento en una conducta personal suficientemente individualizada y vinculada con el incumplimiento sancionado, valorada dentro de un procedimiento en el cual el interesado pudo ejercer plenamente su derecho de defensa.

La CSJN ha reiterado (Causas A-253-XLIX y A-238-XLIX, sentencia del 4/6-2013) que el principio del debido proceso adjetivo (art. 18 de la CN) integra el orden público

internacional argentino, no sólo en procedimientos de carácter penal, sino también en aquellos que versan sobre derechos de contenido patrimonial, subrayándose que a ello debe conformarse todo procedimiento jurisdiccional que concluya en sentencia o resolución que tenga efectos en la República Argentina (conf. SCBA en causa A-69.572, sentencia del 30/3/2016).

Debo señalar, que el debido proceso adjetivo no sólo fue formalmente observado, sino que permitió efectuar precisamente aquella depuración de responsabilidades que exige un régimen sancionatorio asentado sobre los principios de culpabilidad y personalidad de la pena: el señor Bustos tuvo la posibilidad de demostrar que la infracción no le resultaba subjetivamente imputable y de controvertir los elementos utilizados para sustentar el reproche, sin que las defensas y pruebas incorporadas hayan logrado desvincularlo de la concreta intervención que las constancias de autos revelan.

Así, la responsabilidad que se confirma no reposa en una presunción irrebatible derivada del cargo societario, sino en la valoración de hechos concretos, sometidos a contradicción y apreciados a la luz de los argumentos y elementos aportados por el propio recurrente. Ello resulta compatible con la exigencia, receptada en el Voto instructor, de que la extensión de una sanción requiera una imputación subjetiva y no una responsabilidad meramente objetiva.

En definitiva, encontrándose acreditada la intervención personal del señor Hernán Bustos en los hechos que dieron origen a la infracción, y habiéndose garantizado durante el procedimiento y en esta instancia recursiva el pleno ejercicio de su derecho de defensa, considero que no existe obstáculo para confirmar la responsabilidad solidaria que le fuera atribuida.

Por las razones expuestas, presto mi adhesión al voto de la Vocal instructora y me expido en igual sentido.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1°) No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Hernán Bustos, por derecho propio y en representación de COAST FISH S.R.L., contra la Disposición Delegada (SEATyS) SMP N.° 942/2018, de fecha 27 de diciembre de 2018, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Confirmar el acto apelado en todo su alcance y contenido. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.

Digitally signed by GARCIA Virginia Maria
Date: 2026.11.10 18:03:34 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Virginia María GARCÍA
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GIAMPAOLI Marcelo Darío
Date: 2026.11.12 11:11:48 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Marcelo Giampaoli
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CAROZZI Federico
Date: 2026.11.12 13:33:44 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Federico Carozzi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana
Date: 2026.11.12 13:35:26 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2026.11.12 13:35:27 -03'00'

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: PV-2026-40668118-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 12 de Noviembre de 2026

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-295396/16 "COAST FISH SRL"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2026-40666419-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° 3927 .-

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2026.11.12 13:40:14 -03'00'

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2026.11.12 13:40:15 -03'00'