

G O B I E R N O DE LA P R O V I N C I A DE B U E N O S A I R E S

2023 - Año de la democracia Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2023-51970856-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES Miércoles 20 de Diciembre de 2023

Referencia: Expediente número 2360-0287312/2019, caratulado "ELABORADO SA".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0287312/2019, caratulado "ELABORADO SA".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia, las presentes actuaciones por el Recurso de Apelación interpuesto a fs. 51/55 por el Sr. Jorge Alberto Grucki, como apoderado de la firma "ELABORADO S.A."; con el patrocinio del Cr. Sergio Barragán; contra la Disposición Delegada SEAT y S Nº 10205, dictada por el Departamento Fiscalización Presencial II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 19 de septiembre de 2019.

Que por el acto en cuestión (obrante a fs. 45/49) se aplica a la firma "ELABORADO S.A.", CUIT 30-71403454-1, una multa de Pesos ochenta y tres mil ciento veinticinco (\$ 83.125), por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 82 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y modificatorias), al haberse constatado el traslado de bienes de su propiedad dentro del territorio provincial sin exhibir ni informar el Código de Operación de Traslado o Remito Electrónico, infringiendo las previsiones del artículo 41 del mencionado Codigo y su reglamentación, Disposición Normativa N° 14/11 y modificatorias) y artículo 621 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 01/2004 y modificatorias.

Que a fs. 78, se elevan las actuaciones a este Tribunal Fiscal, de conformidad a lo establecido por el artículo 121 del Código Fiscal. Que a fs. 81, se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 1era.

Nominación y se hace saber que conocerá la Sala I de este Cuerpo.

Que a fs. 90, se procede a dar traslado del recurso de apelación interpuesto a la Representación Fiscal, para que conteste agravios, acompañe y/u ofrezca prueba y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), luciendo a fs. 93/96 el pertinente responde.

A fs. 97se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Pablo Germán Petraglia en carácter de Conjuez (Acuerdo Ordinario N° 59/22, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). En materia probatoria, se tiene por agregada la documental acompañada al recurso y, en atención al estado de las actuaciones, se procede a llamar "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que la apelante comienza por tildar de arbitrario el acque impugna, al no haberse valorado la prueba oportunamente acompañada al descargo presentado, que acreditaba a su entender el correcto valor de la mercadería transportada y, con ello, la base de cálculo de la sanción aplicada.

Sostiene que no se ha afectado el bien jurídico tutelado por las normas involucradas, en tanto se contaba con la documentación de respaldo adecuada. En consecuencia, alega la irrazonabilidad y desproporcionalidad de la sanción aplicada.

Subsidiariamente, solicita la reducción al mínimo de la escala aplicable.

Acompaña copia de los remitos correspondientes a la mercadería transportada, que acreditan el real valor de la misma (\$ 66.323,48) muy alejado del considerado por la fiscalización y el juez administrativo actuantes (\$ 350.000).

II.- Que a su turno, la Representación fiscal comienza por recordar, atendiendo a los distintos planteos de inconstitucionalidad traídos por el apelante, que su tratamiento se encuentra vedado por expresa manda del artículo 12 del Código Fiscal.

Por lo demás, transcribe en lo que entiende pertinente el texto de los artículos 41 y 82 del Código Fiscal, así como parte de los considerandos del acto apelado con la descripción contenida en el acta de infracción labrada en autos, entendiendo en base a ello tipificada la infracción que se endilga al apelante.

Niega el valor probatorio que se intenta otorgar a los remitos acompañados, entendiendo que no desvirtúan la valoración de la mercadería detallada en el acta

labrada por los inspectores actuantes al momento de la inspección.

Cita doctrina y precedentes jurisprudenciales que entiende aplicables en pos de concluir sobre la procedencia y cuantía de la sanción dispuesta.

- III.- Que corresponde en esta instancia procesal el tratamiento de los agravios traídos por la apelante y la respuesta a los mismos alegada por la Representación Fiscal, para resolver si la Disposición Delegada N° 10205/19, se ajusta a de echo.
- 1.- Así las cosas, se abordará en primer lugar la pretensión nulitiva del acto apelado esgrimido por la impugnante, fundada en deficiencias en la valoración de las constancias aportadas al expediente, así como el rechazo infundado de esa prueba y la ausencia de motivación, todo ello, con afectación del derecho de defensa del encartado de autos.

Que es dable mencionar en tal sentido que del contenido del acto en crisis surge claramente el análisis que el juez administrativo realizara de la prueba aportada en instancia de descargo, considerándola inidónea a los fines pretensos por el interesado, esto es, acreditar que el valor de la mercadería transportada era menor al considerado por la fiscalización al momento de labrar el acta de infracción.

No es menos cierto, paralelamente, que el ahora apelante está obteniendo la revisión de aquel criterio, aportando nuevamente la prueba documental en cuestión, siendo este Cuerpo el que la volverá a valorar y decidirá si corresponde rever la base de cálculo de la sanción aplicada.

Que en cuanto a las causales de tan severa sanción hacia el acto administrativo, el artículo 128 del Código Fiscal establece: "El recurso de apelación comprende el de nulidad. La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la Autoridad de Aplicación...".

Lo primero a descartar, por lo ya expuesto, es que no se reconoce en autos la "...no consideración de la prueba producida...", sino su rechazo luego de va orada. Ello así, corresponde advertir que: "...La mera exteriorización de un criterio diverso respecto a aquél que tuviere en su apreciación el ente fiscal, reviste una situación ajena al marco del recurso de nulidad. En realidad, la discrepancia del quejoso traduce una mera disconformidad subjetiva, agravio que no hace a la validez formal, sino a la justicia de la decisión, y que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (Conf. "Scalona, Miguel Angel", T.F.A.,

03/04/97)..." (Este Cuerpo, Sala III, en autos "Agroindustrias Quilmes S.A.", Sentencia del 9 de mayo de 2017, entre muchas otras).

Asimismo, tal como expresara in re "INDUSTRIAS GUIDI S.A.C.I.F", del 23/11/2017, Reg. 2098 de la Sala I: "...En efecto,...el hipotético gravamen que le habría ocasionado la denegación de la prueba, pierde toda entidad ya que, al margen de lo actuado en todo el procedimiento administrativo, en esta instancia pudo ejercer plenamente su derecho de defensa (Fallos: 310:360), ofreciendo todas las pruebas que hicieran a su derecho y alegando sobre su mérito..." (C.S.J.N, Sentencia del 16 de diciembre de 2008, en autos "Formosa, provincia de (Banco de la Pcia. De Formosa) c/ Dirección General impositiva s/ impugnación de la resolución 604/99 (DV RRRE)'). En tales condiciones, "...el defecto en el trámite del procedimiento administrativo señalado por el recurrente, no es idóneo, por sí mismo, para configurar un vicio de tal entidad como para afectarla validez del acto determinativo del impuesto. Por otra parte, en reiterades oportunidades, este Tribunal ha sostenido que la eventual restricción de ra defensa en el procedimiento administrativo es subsanable en el trámite judicial subsiguiente (Fallos: 212:456; 218:535; 2672393; 2731134), de modo que, al haber tenido la oportunidad de contestar con toda amplitud de debate los cargos formulados, corresponde concluir que no resultan atendibles los planteos de la impugnante (Fallos: 247:52)..." (C.S.J.N..., Sentencia del 12 de abril de 2011, en autos: "Hidroinvest S.A. (TF 19.368) c/D.G.I.")...".

De conformidad con lo expuesto, se entiende pertinente rechazar la petición de nulidad articulada, lo que así se declara.

2.- Que, despejado el punto anterior, corresponde advertir a esta altura que se encuentra fuera de debate, reconocido expresamente por la apelante, que se ha incumplido al momento del transporte de mercadería con el deber formal do obtención del Código de Operación de Transporte o Traslado (COT).

Que frente a ello, cabe recordar que el artículo 41 del Código Fiscal (texto según Ley N° 14.880, B.O. 02/01/2017, vigente desde el 01/01/2017) establece: "El traslado o transporte de bienes en el territorio provincial deberá encontrarse amparado por un código de operación de traslado o transporte, cualquiera fuese el origen y destino de los bienes. El referido código deberá ser obtenido por los sujetos obligados a emitir los comprobantes que respaldan el traslado y entrega de bienes, o por el propietario o poseedor de los bienes, en forma gratuita, previo al traslado o transporte por el territorio provincial, mediante el procedimiento y en las condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación. Quienes realicen el traslado o transporte de los bienes deberán exhibir e informar ante cada

requerimiento de la Autoridad de Aplicación, el código de operación de traslado o transporte que ampara el tránsito de los mismos. El incumplimiento de la obligación prevista en el presente artículo será sancionado de acuerdo a lo establecido en el Título X o en el artículo 72 y siguientes de este Código, según corresponda". Asimismo, el artículo 82 del mismo Código prevé las sanciones pasibles al verificarse durante el transporte, la falta de emisión de COT: Serán objeto de decomiso los bienes cuyo traslado o provincial, se realice en ausencia total de la documentación respaldatoria que corresponda, en la forma y condiciones que exija la Autoridad de Aplicación, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 91. En aquellos supuestos en los cuales la ausencia de documentación no fuera total, la Autoridad de Aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa de entre el quince por ciento (15%) y hasta el treinta por ciento (30%) del valor de los bienes transportados, aunque en ningún caso podrá ser inferior a la suma de pesos tres mil (\$3000)...".

Analizando las normas aplicables puede observarse que justamente se ha procedido en autos con la aplicación de una multa, y no con el decomiso de la mercadería transportada, valorando el legislador (y el juez administrativo en consecuencia) que se presentó a la fiscalización documentación respaldatoria de la mercadería transportada, aunque no el instrumento ordenado por la ley (COT).

Paralelamente, en cuanto al valor de la mercadería transportada, cuyo monto se incorpora en el acta sobre la base de lo informado por el transportista, intenta ser ahora apelante, por el que unilateralmente y sin ningún tipo de documento detalla supuestos valores de una porción de la mercadería transportada, cuyo monto se por el transportista, intenta ser ahora apelante, por el que o elemento complementario, la mercadería transportada y denuncia la ausencia de valor comercial en la mayoría, extremo que deviene inaceptable para desvirtuar el contenido del acta último no por las características de ese instrumento, sino por la falta de ido neidad probatoria del listado aportado.

Así las cosas, puede advertirse que el incumplimiento a un deber formal podrá ser castigado aun con dureza (clausura, decomiso de mercadería, cuantiosas multas) cuando por sus características produzcan un daño evidente e importante al bien jurídico tutelado, esto es, las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria.

Que ha sido clara nuestra más alta jurisprudencia respecto de la importancia del cumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes y demás obligados: "...no se nos escapa la importancia innegable que reviste, en materia fiscal, la emisión, registración y conservación de los comprobantes y demás

documentos respaldatorios de todas las operaciones, en especial las comerciales, que realizan los contribuyentes de los diversos tributos, puesto que se hallan ligadas, en forma más o menos directa, a la determinación de sus obligaciones sustantivas... la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes, a lo que se agrega que la tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva (Fallos: 314:1376; 316:1190)...pues aunque se trate de un incumplimiento a deberes formales, es sobre la base -al menos de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de los bienes y el ejercicio de una adecuada actividad comprometida fiscalizadora, finalidad que, sí, se ve comportamientos..." (del dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo en autos "A.F.I.P. c. Povolo, Luis D.", Sentencia del 11/10/2001).

Por lo expuesto, es evidente que la infracción se ha tipificado al momento de efectivizarse el transporte cuya verificación y fiscalización se intentara por inspectores de la Agencia de Recaudación y cuyo accionar se viera obstaculizado por la falta de documentación respaldatoria idónea de la mercadería trasportada. Se entiende que dicho extremo, sumado a la cantidad de mercadería transportada, impide hablar de insignificancia o bagatela, recordando asimismo que el desmedro al bien jurídico tutelado en este tipo de infracción formal, no puede ser subsanado mediante presentaciones posteriores.

Paralelamente, tampoco puede descartarse la existencia del elemento subjetivo, el que al menos bajo una evidente negligencia, se verifica en el accionar de la empresa.

Por ello en el presente, conforme a la ley vigente al momento del hecho, el Fisco optó por aplicar una multa, que asciende a la suma de \$83.125,00, representativa del 23.75% del valor de los bienes transportados (\$ 350.500, según fs. 2 vta.).

3.- En cuanto a la graduación de la multa, se permite recordar "...De la confrontación de la norma legal con sus correspondientes de la Ley Fundamental surge, pues, como criterio que permite precisar los límites a considerar ante la invocación de la falta de proporcionalidad entre la pena conminada y la ofensa cometida, el que se deriva de la propia naturaleza garantizadora del principio de la proporcionalidad de la pena, que opera únicamente para limitar los excesos del poder punitivo estatal respecto de eventuales transgresiones a las leyes, y que determina que la proporcionalidad no puede resolverse en fórmulas matemáticas,

sino que exige un mínimo de razonabilidad para que la conminación penal pueda ser aceptada en un Estado de Derecho. En ese sentido, son incompatibles con la Constitución las penas crueles o que consistan en mortificaciones mayores que aquellas que su naturaleza impone (art. 18 de la Constitución Nacional), y las que expresan una falta de correspondencia tan inconciliable entre el bien jurídico lesionado por el delito y la intensidad o extensión de la privación de bienes jurídicos del delincuente como consecuencia de la comisión de aquél, que resulta repugnante a la protección de la dignidad de la persona humana, centro sobre el que gira la organización de los derechos fundamentales de nuestro orden constitucional..." (Fallos 314:424)..." (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B - 29/06/2006 - D. B., L. A. y otros).

En ese contexto, se aprecia que el Fisco funda la magnitud de la sanción en cuestión, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 7° del Decreto N° 326/97, merituando como atenuante el grado de cumplimiento de los deberes formales como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme surge de fs. 28, y como agravante la envergadura del giro comercial del contribuyente y el patrimonio invertido en la explotación, conforme surge de fs. 31/43. Sin embargo, es indudable que el juez administrativo no ha valorado un elemento atenuante ineludible que se presenta en cuanto advertimos que se trató en autos del transporte de mercadería propia de la firma, de un establecimiento a otro de la misma.

Ante ello, entiendo que deviene razonable y proporcional al grado de infracción cometida, reducir la multa aplicada al 18% del valor de la mercadería transportada, lo que así se declara.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 51/55 por el Sr. Jorge Alberto Grucki, como apoderado de la firma "ELABORADO S.A."; con el patrocinio del Cr. Sergio Barragán; contra la Disposición Delegada SEAT y S N° 10205, Fiscalización Presencial II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 19 de septiembre de 2019. 2°) Modificar el artículo 3° del acto apelado, reduciendo la sanción allí aplicada tres mil (\$ 63.000). 3°) Confirmar en lo demás el acto apelado. Registrese. Notifíquese y Devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos Date: 2023.12.15 12:44:59 ART Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal Vocal Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by PETRAGLIA Pablo German Date: 2023.12.19 21:29:26 ART Location: Provincia de Buenos Aires

Pablo Germán Petraglia Conjuez Art. 8 LEY 7603 Tribunal Fiscal de Apelación Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso Date: 2023.12.15 13:39:48 ART Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi Vocal titular Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ROMERO Maria Veronica Date: 2023.12.20 12:11:55 ART Location: Provincia de Buenos Aires

Verónica Romero Secretaria Tribunal Fiscal de Apelación



G O B I E R N O DE LA P R O V I N C I A DE B U E N O S A I R E S

2023 - Año de la democracia Argentina

Providencia

Número: PV-2023-51974276-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES Miércoles 20 de Diciembre de 2023

Referencia: Expediente número 2360-0287312/2019, caratulado "ELABORADO SA"

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2023-51970856-GEDEBA TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2501 .---

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES DN: on=GDE BUENOS AIRES DN: on=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511 Date: 2023.12.20 12:20.24 -03'00'

Verónica Romero Secretaria Tribunal Fiscal de Apelación

• .