



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: Expediente número 2360-0088731/2023 “TECSOLPAR S.A.”.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0088731/2023 caratulado “TECSOLPAR S.A.”.

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia, las presentes actuaciones con el Recurso de Apelación interpuesto a fs. 2/10 del Alcance N° 1 que corre agregado como fs. 68 por el Sr. Eduardo Alfaro, en su carácter de apoderado de “TECSOLPAR S.A.”, con el patrocinio del Cr. Carlos Sebastián Grimaldi, contra la Disposición Delegada SEATyS SAZ N° 212, dictada por la Subgerencia de Coordinación Azul de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 11 de abril de 2024.

Que por la citada Resolución, obrante a fs. 49/53, se aplica a la firma referenciada, CUIT 30-71040111-6, una multa de Pesos once millones (\$ 11.000.000,00), en virtud de haberse constatado el transporte de bienes de su propiedad, sin documentación de respaldo válida, infringiendo lo dispuesto en el artículo 27 de la Resolución General AFIP N° 1415/03 y modificatorias, a la que adhiere la Provincia mediante el artículo 621 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 01/2004 y por falta de COT o Remito electrónico, según lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal, reglamentado por la Resolución Normativa N° 31/2019 y modificatorias.

Que a fs. 70 se elevan las actuaciones a este Tribunal Fiscal, de conformidad a lo establecido por el artículo 121 del Código Fiscal.

A fs. 72, se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Angel C. Carballal, por lo que conocerá

en ella la Sala I.

A fs. 75, 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 (art. 122 del Código Fiscal), luciendo a fs. 78/80 el pertinente responde.

Por último, a fs. 81 se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con el Dr. Jorge Saverio Matinata en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22) y, en atención al estado de las actuaciones, no quedando cuestiones pendientes, se procede a llamar "Autos para Sentencia" (artículos 126 y 127 del Código Fiscal), el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: Que en su escrito de apelación la recurrente alega que la Disposición atacada por un lado reconoce que el COT fue emitido y por otro intenta asimilar a la exposición de un CAI vencido en el remito, con la ausencia total de documentación.

Entiende que el hecho de que CAI se encuentre vencido por 22 días no resulta suficiente para considerar que no existe comprobante, ya que no fueron obstaculizadas las facultades de verificación de ARBA. Arguye que se trató de un error de control interno de la empresa y que no advirtió el vencimiento de los comprobantes.

Formula que el CAI vencido debe sancionarse con multa formal genérica o clausura y no con sanción por incumplimiento al COT. Reitera que en el Acta sólo se menciona que el CAI se encontraría vencido, pero no que el CAI no se encuentra pre impreso en el remito, por lo que considera que debe encuadrarse el caso en el acápite 1.1 o 4 y no en el A del artículo 21 de la RN 31/2019.

Así las cosas, opone el principio de legalidad. Sostiene que se trata del incumplimiento de otras obligaciones formales dispuestas en el Anexo V de la RG 1415, debiéndose sancionar con multa formal genérica o clausura y no con COT. Solicita por ello el re encuadre de la sanción en "Documentación parcial".

Plantea la irrazonabilidad de la sanción aplicada, en virtud de la desproporción entre el hecho que se dice cometido y la sanción aplicada. Considera exagerada la pena, dada la falta de antecedentes, el monto de la sanción y la modalidad de la misma. Formula reserva del caso federal

II.- Que a su turno, la Representación Fiscal advierte que los agravios esgrimidos en el recurso en traslado, reeditan algunos de los planteos formulados en la instancia previa de descargo, los cuáles han sido ya analizados oportunamente por el a quo,

quedando demostrada palmariamente la improcedencia de los argumentos traídos como defensa.

Dados los diversos planteos de inconstitucionalidad efectuados a lo largo del libelo en conteste como así también la vulneración de principios constitucionales, arguye que debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en la instancia por disposición del art. 12 del Código Fiscal.

Abordando los planteos traídos, refiere que conforme surge de la descripción pormenorizada sobre el operativo llevado a cabo por esa Agencia y relatadas por el Juez Administrativo en el acto en crisis: *"...requerida al conductor la documentación respaldatoria de la mercadería transportada, exhibe Remitos "R" N° 0001-00021045/46 de fecha 16/11/2023 emitidos por la C.U.I.T 30-71040111-6, los que poseían CAI N° 48436196807535 vencido en fecha 24/10/2023, no habilitados para acompañar la mercadería trasladada. Asimismo, consultada la base de datos de AFIP no se encuentran autorizados por dicho Organismo al momento del labrado del acta. Tampoco se exhibió ni informó COT ni CRE encuadrando tales conductas en lo dispuesto por el artículo 82 del Código Fiscal ... y lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal ..."*.

Que, a la luz de lo expuesto y el reconocimiento expreso del recurrente, habiéndose constatado que el transporte de mercadería dentro de la Provincia de Buenos Aires se realizó sin documentación hábil al efecto, en tanto el remito exhibido no tenía CAI válido, el Juez Administrativo concluyó que los hechos verificados confirman que la conducta de la sumariada encuadra en la infracción tipificada en las normas señaladas y la voluntariedad alegada no lo exculpa.

La representación alega que la circunstancia de haber acompañado un remito pre impreso con CAI no válido, no reviste asidero que obste a la tipificación de la infracción, en tanto la afectación al bien jurídico tutelado se da, ante las deficiencias detectadas en dicha documentación exhibida como respaldo para el traslado de la mercadería. Cita jurisprudencia.

Agrega que no puede perderse de vista que, tratándose de incumplimientos de deberes formales, si bien no se lesiona económicamente al Estado, dificulta o impide el accionar fiscal y la fiscalización de las obligaciones tributarias.

En relación a la solicitud de re encuadre de la infracción en la forma genérica de incumplimiento a los deberes formales, aclara que la figura infraccional específica ante el incumplimiento detectado -en el caso, es decir el traslado de bienes dentro de la provincia con un CAI no valido-, infringe expresamente lo dispuesto por los artículos 27, 29 y Anexo V de la Resolución General N° 1415/03 y modif., a la que

remite el artículo 621 de la D. N. Serie "B" N° 01/2004 y la R.N. N° 31/09, y su sanción en el artículo 82 tercer párrafo del texto legal citado, encuadramiento legal aplicado por el Juez Administrativo correctamente. Por tal razón, entiende que no se advierte el fundamento legal ni probatorio que habilitaría el re encuadre de la infracción solicitado, máxime teniendo en consideración que el propio apelante reconoce de modo expreso el error cometido en la validación del CAI.

Por último, señala que el a quo ha evaluado su tipificación en AUSENCIA TOTAL en virtud de que la documentación fue parcial y no fue emitida "en legal forma", con lo cual consideró el remito como documentación inválida o inexistente, de todo lo que se explaya el a quo a cuyos términos remite.

De lo atinente a la exorbitancia de la sanción impuesta, agrega que el a quo para el cálculo de la multa impuesta, ha tenido en cuenta el valor de la mercadería transportada que surge del acta (la que goza de plena fe y no fuera redargüida de falsedad), los elementos agravantes y atenuantes, conforme disposiciones del artículo 7 Decreto N° 326/97 y su fijación se encuentra dentro de la escala legal, resultando más cercana al mínimo que al máximo permitido por el legislador, de conformidad al art. 82 segundo párrafo del Código Fiscal.

A todo evento, formula que la irrazonabilidad alegada constituye un extremo que debe necesariamente acreditarse por medios idóneos aportados por el apelante, lo que no ha acontecido en el presente.

Que por todo lo expuesto, la Representación Fiscal entiende que los planteos de la agravada deben ser rechazados y confirmarse en su totalidad el acto recurrido.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL: Que sentado lo expuesto, se debe decidir en esta instancia si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS SEATyS SAZ N° 212/24 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Mediante el dictado del acto apelado, la Autoridad de Aplicación sanciona a la firma TECSOLPAR S.A., con una multa de Pesos once millones (\$ 11.000.000), conforme lo previsto en el artículo 82 del Código Fiscal, en cuanto se constató el transporte de bienes de su propiedad dentro de la Provincia de Buenos Aires sin documentación respaldatoria.

Llega a tal conclusión, sobre la base de haber constatado que solo se exhibió Remito interno de entrega con un CAI impreso que ya había vencido menos de 30 días antes de la fiscalización.

No es debatido en autos tampoco, que la firma de marras emitió el COT

correspondiente, aunque luego de iniciado el transporte y dentro del lapso de tolerancia previsto por la Resolución Normativa N° 31/2019, reglamentaria de los artículos 41 y 82 del Código Fiscal.

A esta altura es imposible prescindir de un escenario de claro e irrazonable exceso de punición, habiendo el juez administrativo actuante graduado la multa en un 55% del valor de la mercadería transportada.

Ahora bien, aún ante esa primer conclusión, corresponde analizar los agravios atinentes a la conducta imputada a la firma. Al respecto, debo destacar lo dispuesto en el artículo 82 que en su parte pertinente dispone: *“... Serán objeto de decomiso los bienes cuyo traslado o transporte, dentro del territorio provincial, se realice sin la documentación respaldatoria que corresponda, con documentación respaldatoria parcial y/o que no se ajuste a la forma, modo y condiciones que exija la Autoridad de Aplicación. En aquellos supuestos en que el traslado o transporte a que refiere el primer párrafo de este artículo se realice con documentación respaldatoria parcial y/o que no se ajuste a la forma, modo y condiciones exigidas, la Autoridad de Aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa graduable entre el veinte por ciento (20 %) y el cincuenta por ciento (50 %) del valor de los bienes transportados, no pudiendo la misma ser inferior a la suma de pesos ciento cuarenta y siete mil seiscientos (\$147.600). En aquellos supuestos en que el traslado o transporte a que refiere el primer párrafo de este artículo se realice en ausencia total de la documentación respaldatoria que corresponda, la Autoridad de Aplicación, de optar por la aplicación de la sanción de multa, podrá graduarla entre el cincuenta por ciento (50 %) y hasta el ochenta por ciento (80 %) del valor de los bienes transportados, no pudiendo la misma ser inferior a la suma de pesos ciento cuarenta y siete mil seiscientos (\$147.600)...” (texto según Ley 15.391, el subrayado me pertenece).*

Claramente ha entendido el juez administrativo que, a pesar de reconocer la emisión de COT y la presentación del remito manual (aun con CAI vencido), la ausencia de documentación respaldatoria resultó TOTAL.

La Resolución Normativa N° 31/2019 y modificatorias, reglamentaria del deber en cuestión, dispone en su artículo 21: “Establecer que, a los efectos previstos en el artículo 82 del Código Fiscal (Ley N° 10397 -T.O. 2011- y modificatorias), se considerará que existe: A) AUSENCIA TOTAL DE DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA, cuando se verifique alguno de los siguientes supuestos, respecto de la totalidad de la mercadería transportada –y con independencia de la generación del Código de Operación de Transporte o documento equivalente-: ... 3) Transporte de mercaderías amparado mediante facturas, remitos o documentos equivalentes que no cumplan con los requisitos que deben figurar preimpresos

respecto del comprobante y del emisor, según lo establecido en el Anexo V, punto I a), de la Resolución General N° 1415 y modificatorias de la AFIP (o aquella que en el futuro la sustituya); ... En los supuestos regulados en los restantes subincisos se aplicará la sanción de multa que se graduará de acuerdo a lo previsto en el artículo 82, tercer párrafo, del Código Fiscal ... B) AUSENCIA PARCIAL DE DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA Y/O QUE NO SE AJUSTA A LAS FORMAS, MODOS Y CONDICIONES EXIGIDAS POR ESTA AUTORIDAD DE APLICACIÓN, en los siguientes supuestos: 1) Transporte de mercaderías con documentación deficiente: 1.1. Traslado de mercaderías amparado mediante documentación respaldatoria que no contenga los datos que correspondan de acuerdo con lo establecido en el Anexo V de la Resolución General N° 1415 y modificatorias de la AFIP (o aquella que en el futuro la sustituya), con excepción de aquellos supuestos en los cuales se configure el supuesto previsto en el subinciso 3) del inciso A); ... 2) Transporte de mercaderías sin Código de Operación de Transporte, “COT – Remito Electrónico” (CRE), o documento equivalente en los términos del artículo 16, de 27 conformidad con lo establecido en el artículo 41 del Código Fiscal y sus normas reglamentarias, existiendo obligación de generarlos y siempre que exista la restante documentación respaldatoria emitida en legal forma; 3) Transporte de mercaderías con Código de Operación de Transporte, “COT – Remito Electrónico” (CRE), o documento equivalente en los términos del artículo 16, que no cumpla las formas, modos y condiciones que correspondan; existiendo obligación de generarlos y siempre que exista la restante documentación respaldatoria emitida en legal forma; 4) Todo otro supuesto no contemplado en el inciso A). *En los casos contemplados en el presente inciso B) se aplicará la sanción de multa que se graduará de acuerdo a lo previsto en el artículo 82, segundo párrafo, del Código Fiscal..”*

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 fiscalizadora, finalidad que, en sí, se ve comprometida por tales comportamientos..." (del dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo en autos "A.F.I.P. c. Povoło, Luis D.", Sentencia del 11/10/2001).

En tal sentido, puede advertirse que el incumplimiento a un deber formal podrá ser castigado aun duramente (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.

En el presente caso, las partes reconocen la emisión en lapso de tolerancia del correspondiente COT, así como el respaldo durante el transporte en un remito que contenía como única irregularidad la impresión de un "Código de Autorización de Impresión" (CAI) vencido 22 días antes.

Respecto de ello, la mencionada Resolución 1415/03, Anexo V, apartado 5, punto 7 detalla pormenorizadamente los requisitos de la documentación a la cual refiero: *"Datos que deben contener los remitos, las guías o documentos equivalentes: ... Disposiciones, aclaraciones y observaciones sobre los datos que deben contener los comprobantes clase "R" o "X", a) Fecha de inicio de actividad en el local o establecimiento. b) El primero y el último de los números de los documentos que comprenda la impresión efectuada. c) El número de habilitación del establecimiento impresor otorgado por el organismo competente. d) El código de autorización de impresión "CAI". e) La fecha de vencimiento del comprobante"*.

Como consecuencia de todo lo expresado, y del análisis de la totalidad de las normas involucradas, entiendo que deviene contrario a las más básicas nociones de razonabilidad y proporcionalidad de la pena, entender que en el caso se ha constatado ausencia total de documentación respaldatoria. Si bien tratamos con un CAI vencido, lo cierto es que se acreditó fehacientemente la emisión del COT pertinente, lo que impide compartir lo resuelto por el juez administrativo.

Ahora bien, abordando el agravio que refiere a la graduación de la multa, he de remarcar que conforme las atribuciones conferidas al Cuerpo por el artículo 29 del Decreto-Ley 7603/70 y sus modificatorias, la Sala se encuentra facultada para analizar si la graduación de la pena resulta razonable y proporcional para el caso en cuestión. Sobre esto, me permito 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).

Que 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.

En este marco, se verifica que la Autoridad aplicó una multa por la suma de \$ 11.000.000, considerando como valor de los bienes transportados el importe que surge del acta glosada a fojas 3 vta. un total de \$20.000.000, representando el equivalente al 55% del valor de los mismos. No se describe elemento agravante alguno en los considerandos del acto apelado

Por su parte, si bien en ningún momento advierte cuál párrafo del artículo 82 citado es el que aplica el juez administrativo, se entiende que ha de ser el segundo. Consecuentemente, siendo de aplicación la escala que va del 20% al 50% del valor de la mercadería transportada entendiendo procedente la revisión de aquella cuantificación, al resultar irrazonable y desproporcionada al grado de infracción verificada, considero que corresponde reducir la sanción aplicada al 20% del valor mencionado, lo que así finalmente declaro.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 2/10 del Alcance N° 1 que corre agregado como fs. 68 por el Sr. Eduardo Alfaro, en su carácter de apoderado de "TECSOLPAR S.A.", con el

patrocinio del Cr. Carlos Sebastián Grimaldi, contra la Disposición Delegada SEATyS SAZ N° 212, dictada por la Subgerencia de Coordinación Azul de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 11 de abril de 2024. **2°)** Reducir el monto de la sanción dispuesta por el artículo 3° del acto apelado, a la suma de Pesos cuatro millones (\$ 4.000.000). **3°)** Confirmar en lo demás el acto apelado en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes por cedula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones al Organismo de origen a los efectos de la continuidad del trámite.

VOTO DEL DR. RODOLDO DÁMASO CRESPI: Adhiero, por sus fundamentos, al voto del Instructor, Dr. Angel C. Carballal.-

VOTO DEL DR. JORGE SAVERIO MATINATA: En virtud al análisis de los hechos y, por los fundamentos de derecho expuestos por el Vocal Instructor en el desarrollo de su voto, adhiero a la solución que propicia, lo que así declaro.-

POR ELLO, SE RESUELVE: **1°)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 2/10 del Alcance N° 1 que corre agregado como fs. 68 por el Sr. Eduardo Alfaro, en su carácter de apoderado de "TECSOLPAR S.A.", con el patrocinio del Cr. Carlos Sebastián Grimaldi, contra la Disposición Delegada SEATyS SAZ N° 212, dictada por la Subgerencia de Coordinación Azul de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 11 de abril de 2024. **2°)** Reducir el monto de la sanción dispuesta por el artículo 3° del acto apelado, a la suma de Pesos cuatro millones (\$ 4.000.000). **3°)** Confirmar en lo demás el acto apelado en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes por cedula y al Fiscal de Estado en su despacho. Hecho, vuelvan las actuaciones 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: Expediente número 2360-0088731/2023 “TECSOLPAR S.A.”.

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-16931469-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2617.---