



## GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

### Sentencia TFABA

**Número:** INLEG-2025-17716715-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES  
Miércoles 21 de Mayo de 2025

**Referencia:** Expediente número 2360-0159116/2024 caratulado “SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LIMITADA”.

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0159116/2024 caratulado “SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LIMITADA”.

**Y RESULTANDO:** Que llegan a esta instancia, las presentes actuaciones con el Recurso de Apelación interpuesto a fs. 73/85 por el Dr. Juan Domingo Hernández, en su carácter de apoderado de “SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LIMITADA”; contra la Disposición Delegada SEATYS N° 686, dictada por la Subgerente de Coordinación Trenque Lauquen de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 25 de junio de 2024.

Que por la citada Resolución (obrante a fs. 68/72) se aplica a la firma “SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LIMITADA”, CUIT 30-50167764-3, una multa de Pesos tres millones quinientos nueve mil novecientos con diez centavos (\$3.509.900,10), de conformidad a lo establecido en el artículo 82 del Código Fiscal, en cuanto se constató el transporte de bienes dentro de la provincia de Buenos Aires, sin exhibir ni informar Código de Operación de Traslado o Remito Electrónico en las formas y condiciones que establece la Autoridad de Aplicación, infringiendo lo dispuesto por el artículo 41 del citado plexo legal, reglamentado por la Resolución Normativa N° 31/19 y modificatorias.

Que a fs. 110, se elevan las actuaciones a este Tribunal Fiscal, de conformidad a lo establecido por el artículo 121 del Código Fiscal.

A fs. 112 se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Ángel Carbballal, por lo que conocerá en ella la Sala I.

A fs. 115, acreditado el pago de las contribuciones de ley, 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. 118/121 el pertinente responde.

Por último, se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y con la Dra. Irma Gladys ÑANCUFIL en carácter de Conjueza. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). Respecto al el ofrecimiento probatorio se tiene presente la documental ofrecida y acompañada y, no quedando cuestiones pendientes, se llaman "**Autos para Sentencia**" (Arts. 126 y 127 del Código Fiscal t.o. 2011), lo que ha quedado consentido

**Y CONSIDERANDO:** I.- Que la firma sostiene principalmente que la eventual omisión se debió exclusivamente a una razón de fuerza mayor, ajena a su voluntad. Arguye que la mercadería transportada tenía un destino que tuvo que cambiar su curso a último momento para transportar al centro de distribución de SANCOR en la localidad de Don Torcuato. Sostiene que el COT no es obligatorio en la Provincia de Santa Fe que era el lugar de destino original de la mercadería transportada, es por eso que realizó el transporte sin la emisión de ese certificado. Insiste que la firma no tenía la obligación de generar el COT en la provincia de Santa Fe, y eso es equivalente a una jurisdicción no adherida al sistema, por lo que la obligación de generar el certificado nunca existió.

Sostiene que la resolución es arbitraria ya que contiene graves desviaciones en su causa y motivación. Arguye que en el Acta de Comprobación N° A329000025810 se dejó constancia que no se exhibió ninguna documentación de respaldo válida, cuando se mencionó la Factura A N° 00001-0003243 que fue intervenida por los inspectores obrantes. Alude a un insanable vicio de nulidad por parte de la Administración al desconocer las circunstancias de hecho y derecho que rigen el caso. Se agravia de la violación al derecho de defensa de su mandante.

Señala que la multa aplicada es ilegítima ya que la firma no incumplió la obligación prevista en el art. 41 del Código Fiscal ni cometió infracción prevista en el art. 82, toda vez que no tenía obligación de emitir COT, dado que probó que la mercadería transportada iba dirigida a su planta en Santa Fe.

Así las cosas, arguye que la conducta endilgada es atípica desde el punto de vista objetivo y sostiene la ausencia del elemento subjetivo. Alega que no se lesiona el bien jurídico tutelado en la norma, en tanto que no ha omitido ninguna obligación que hubiera estado a su cargo. Evoca el principio de insignificancia, bagatela y principio de personalidad de la pena. Requiere que se aplique la causal de error excusable previsto en el art. 63, tercer párrafo del Código Fiscal.

Por otra parte, la firma sostiene la improcedencia en la aplicación de intereses resarcitorios y requiere se dejen sin efecto junto con la sanción. Ofrece prueba documental.

Por último, formula reserva de concurrir ante la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires y a la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

II.- Que a fs. 118/121, la Representación fiscal en su escrito de conteste menciona 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.

Dado el planteo de inconstitucionalidad efectuado a lo largo del libelo en conteste como así también la vulneración de principios constitucionales, el representante del Fisco sostiene que debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en la instancia por disposición del artículo 12 del Código Fiscal. Menciona precedentes de este Cuerpo. Comenzando con el tratamiento de las quejas traídas, aborda en primer lugar el planteo nulitivo articulado, respecto del cual adelanta su improcedencia. Destaca que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, recordando lo expuesto por este Tribunal en reiterados pronunciamientos a su respecto, considerando que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. Manifiesta que no hay nulidad por nulidad misma, es decir que las nulidades no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio. En ese sentido alega que tanto la S.C.J.B como la C.S.J.N. en forma reiterada han declarado que la existencia del perjuicio debe ser concreta y debidamente evidenciada.

Señala que en el acto en crisis se ha efectuado el relato de los hechos y los fundamentos de derecho, conforme la descripción del acta infraccional cabeza de sumario, que han llevado a la aplicación de la sanción en base a la cuantificación de la mercadería transportada, exponiendo las circunstancias que le dieron origen y las normas aplicables, resultando ajustado a derecho el procedimiento articulado. En el mismo sentido, advierte que no debe perderse de vista que el elemento motivación, no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales -cuestionamientos que no deben articularse por vía del recurso de nulidad-, sino que, por el contrario, dicho elemento del acto se encuentra cumplido.

Asimismo, en referencia al argumento invalidante basado en que no se especifican cuáles son los documentos que no exhibió el transportista, señala que ello surge claramente de la lectura del acta transcripta en la resolución, a cuyos términos remite.

Así, de lo allí expuesto en el acto menciona lo transcripto por el Juez Administrativo: *“...requerida al conductor la documentación respaldatoria de la mercadería transportada, exhibe Factura A N° 00001-00003243 que no respalda el traslado ya que no coincide domicilio de origen ni domicilio de destino, encuadrando tal conducta en lo dispuesto por el artículo 82 del Código Fiscal (Ley 10.397 T.O. 2011 y modificatorias), por cuanto infringe lo dispuesto en la Resolución General N° 1415/03 de la AFIP y modificatorias, en su artículo 27, a las que remite la provincia de Buenos*

*Aires a través del artículo 621 de la Disposición Normativa Serie "B" 1/2004 y modificatorias, reglamentado por la Resolución Normativa N° 31/19 y modificatorias; asimismo no exhibe ni informa Código de Operación de Traslado y consultada la wap no Registra Remito Electrónico en las formas y condiciones que exige la Autoridad de Aplicación; por cuanto infringe lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal (Ley N° 10.397 T.O. 2011 y modificatorias, encuadrando tal conducta en lo dispuesto en el artículo 82 del mencionado Código, según surge de las constancias del Acta de Comprobación R-078 A N° 329000025810 de fecha 2 de febrero de 2024 obrante a fs. 2/3."*

Afirma que es evidente que el quejoso yerra con las afirmaciones, ya que surge del acta que la factura no mencionaba el domicilio de origen ni destino de la mercadería, así como tampoco exhibió otra documentación de respaldo. Señala que no es cierto que se haya vulnerado su derecho de defensa y garantías constitucionales, toda vez que se analizaron las pruebas aportadas y el escrito de descargo y de su valoración el Juez Administrativo concluyó que subsistía en el caso la comisión de la infracción acaecida en autos, de todo lo que se da cuenta en el acto, a cuyos términos remite.

Destaca, en cuanto a la validez de los contenidos del acta, que dicho instrumento goza de plena fe, ya que la misma cumple con todas las formalidades de ley y no ha sido redargüida de falsedad, con lo cual concluye que se ajusta a derecho y acredita el incumplimiento que genera la infracción, atento relata las circunstancias verificadas por los inspectores actuantes en el momento de ser interceptado el transporte y solicitada la documentación, como del inventario in situ, todo lo cual quedó allí expuesto. Cita jurisprudencia de este Cuerpo.

Corolario de lo expuesto resalta que los planteos invalidantes del apelante resultan una mera disconformidad con la sanción sin un perjuicio concreto, razón por la cual no pueden prosperar.

Advierte que el hecho de haber acompañado sólo factura A N° 00001-00003243, la que además no consignaba los datos completos como ser el domicilio de origen y destino de la mercadería, no resultó suficiente para desvirtuar la materialidad de la infracción toda vez que, dado su carácter de instantánea, se consuma con la ausencia de la documentación de respaldo que exige la normativa legal al momento de ser requerida. Ello así, pues independientemente de que la mercadería sea transportada con la misma, a la luz de las normas reseñadas, la normativa exige requisitos de documentación de respaldo que debe acompañar la mercadería en tránsito para su mejor fiscalización y control, que detalle cada operación de transporte de bienes realizada dentro del territorio provincial, a fin de estimar el flujo físico de bienes en tránsito dentro de sus límites territoriales, para controlar y determinar con mayor eficacia el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los sujetos responsables involucrados en cada operación.

Que, la ausencia del referido Código de Transporte (COT) y/o del Remito Electrónico, afecta la actividad fiscalizadora, lesionando en consecuencia el bien jurídico tutelado por la normativa en

cuestión. Por dicha razón, advierte el representante Fiscal que la sumariada debió contar con la documentación requerida en debida forma y condiciones exigidas por esa la Agencia, lo cual no aconteció en autos.

En cuanto al bien jurídico protegido, resalta que, tratándose de una infracción a los deberes formales, tiene por finalidad asegurar el regular funcionamiento de la actividad administrativa, tendiente a verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones puestas a cargo de los responsables. Cita doctrina y jurisprudencia de este Tribunal.

Remarca que se trata de infracciones de tipo objetivo, que no requieren la investigación previa del elemento intencional, sino que se configura a partir de las conductas en que incurre el sujeto infractor toda vez que el elemento intencional sólo es tenido en cuenta como eximente de responsabilidad cuando el contribuyente produzca prueba tendiente a demostrar la existencia del caso fortuito, fuerza mayor o culpa ajena, extremo que no se verifica en autos. De ello se desprende que la aplicación de la multa resulta procedente, en razón de que, atento que el sujeto pasivo de la obligación no cumplió en forma con su obligación ante el Fisco, ni acreditó causal atendible que bajo el instituto de error excusable lo exime, es responsable.

En cuanto a la alegada desproporcionalidad e irrazonabilidad de la multa impuesta, refiere que la sanción fue determinada tomando como base de cálculo el valor de la mercadería transportada que surge de la inspección ocular e inventario que se plasmó en el acta al momento del requerimiento (la que no fue cuestionada por el sumariado), coincidentes en cantidad y calidad con el detalle de la documentación intervenida, por un valor aproximado de \$ 17.649.500,48, graduándose dentro de la escala prevista en el art. 82, 2do. párrafo del Código Fiscal (texto según Ley N° 15.479).

En lo atinente a la invocación del principio de insignificancia o bagatela, a más de respetar la aplicación a infracciones por incumplimiento de deberes formales, menciona que la sanción impuesta es una facultad discrecional de esa Agencia, que se da con motivo de la afectación de las facultades de verificación y fiscalización del Fisco. De manera que su falta de ejercitación en un caso concreto sólo podría ser cuestionada ante una evidente arbitrariedad, circunstancia que no acaece en autos.

De este modo, concluye que resulta evidente que la conducta ha sido encuadrada en la tipificación legal y sancionada acorde a derecho por el a quo, quien se ha limitado a aplicar las normas vigentes a su respecto y las defensas traídas no han logrado desvirtuarlo.

A su turno y en relación a la aplicación de intereses resarcitorios, destaca que los mismos están establecidos en el Código Fiscal, razón por la cual, a los 15 días de la firmeza de la sanción aplicada corresponde la aplicación de los accesorios hasta el efectivo pago (artículo 67 del Código Fiscal) y los cuestionamientos constitucionales deben ser canalizados por la vía pertinente.

Por las razones expuestas, la Representación Fiscal solicita que se desestimen los agravios traídos en su totalidad y se confirme la resolución recurrida, teniéndose presente la reserva de concurrir ante la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires y, a su turno, a la Corte Suprema de Justicia de la Nación, para el momento procesal oportuno.

**III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL:** Que sentado lo expuesto, se debe decidir en esta instancia si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS STL N° 686/24 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

En tal sentido, corresponde en primer lugar abordar aquellas defensas alegadas por la firma, quejas que traducen planteos de nulidad del acto y del procedimiento con sustento en la ausencia de fundamentación y la consecuente violación de su derecho de defensa.

*Ante todo, "...Vale recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por su carácter esencial o por afectar derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto (arg. art. 103, ord. gral. 267; B. 56.502, "Fittipaldi", sent. de 13-8-2003; B. 60.970, "Simonetti", sent. de 22-12-2008; B. 58.990, "Melcon", sent. De 1-6-2011; B. 58.974, "Verona", sent. de 17-8-2011; B. 65.621, "Sheridan", sent. Del 6-5-2015; B. 57.335, "Fernández", sent. de 4-5-2016)..."* (S.C.B.A., en la Causa B 65.185, "Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa": Sentencia del 20 de septiembre de 2017).

Coincidentemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha indicado, reiteradamente, que las nulidades procesales requieren un perjuicio concreto para alguna de las partes, pues no proceden en el solo interés del formal cumplimiento de la ley, ya que la declaración de una nulidad por la nulidad misma es una solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611; 322:507; 324:1564; 325:1649; 334:1081; 339:480; entre otros). Y ha explicado, asimismo, que en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y sólo cabe anular las actuaciones cuando el vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un perjuicio irreparable, sin admitirlas cuando no existe una finalidad práctica, que es razón ineludible de su procedencia (Fallos: 334:1081; 339:480).

Sobre la base de estos claros criterios jurisprudenciales, puede adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que asisten al contribuyente, toda vez que por el contrario se advierte que, en todo momento se le ha dado intervención en las actuaciones, ejerciendo ampliamente su derecho de defensa tanto en oportunidad de efectuar su descargo, el cual ha tenido tratamiento en el marco del acto impugnado como también en esta instancia.

En cuanto a la valoración de la prueba rendida en autos, debo advertir que a mi juicio dicha circunstancia no afecta la validez del procedimiento ni del acto recurrido, sino que se refiere al fondo mismo del tema sujeto a decisión de este Cuerpo. Tal como recordé en autos "INDUSTRIAS GUIDI S.A.C.I.F", Sentencia del 23/11/2017, Registro 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)').

Es claro entonces que tampoco 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 (en igual sentido en autos "FRIGORÍFICO PENTA S.A", Sentencia del 16/10/2018, Reg. 2150, entre muchos otros).

Por las razones expuestas, corresponde establecer que las cuestiones en análisis no son de aquellas que ameritan una declaración de nulidad, lo que así voto.

Sentado ello, se impone ingresar al estudio de la cuestión de fondo, mencionando que la infracción a los deberes formales endilgada a "Sancor Cooperativas Unidas Limitada" se encuentra originada a raíz de un control de la "Mercadería en tránsito" llevado a cabo por ARBA en la Ruta 188 Km 360 de la localidad de Gral. Villegas, provincia de Buenos Aires, donde se procedió a verificar que el transporte de la mercadería o bienes conlleve el correspondiente respaldo documental y que dicha información sea concordante con lo efectivamente transportado.

En ese sentido, se repara, que según surge del Acta de Comprobación R- 078 N°A329000025810 (agregada a fs. 2) confeccionada el día 2 de febrero de 2024 a las 9:03 hs, los fiscalizadores detuvieron un vehículo marca Mercedes Benz, modelo Axor 1933S, Dominio AVQ956, propiedad de Rumer Logística SA, CUIT N° 30-71052804-3. Consultado al chofer a cargo, manifestó que se hallaba transportando mercadería desde el domicilio sito Morgabi S/N de la localidad de Cnel. Charlone, Provincia de Buenos Aires, para ser entregada a la firma de autos en su establecimiento de Panamericana y 202 de la localidad de Don Torcuato, Provincia de Buenos Aires, mostrando como documentación respaldatoria de los bienes transportados Factura A N° 00001-00003243 (agregada en copia a fs. 3) en cuyo contenido no coincide ni el domicilio de origen ni el de destino.

Se deja constancia además de la no exhibición de otra documentación y de la no emisión de COT ni de Remito Electrónico.

Paralelamente, se realiza un inventario de la mercadería (descripto a fs. 2 vta) valorizándose la misma en la suma de \$ 17.649.500,48.

Transcripto ello, lo primero que se advierte es que prácticamente ninguno de los hechos relatados son desconocidos ni observados por la apelante. La discrepancia radica en que, según lo alega, el destino original de la mercadería era la Provincia de Santa Fe (jurisdicción que no exige COT para los bienes involucrados) aunque razones de fuerza mayor de último momento (las que no describe) obligaron a desviar el transporte al establecimiento ubicado en la Localidad de Don Torcuato.

En pos de acreditar su defensa, acompaña copia de una factura y una orden de compra que no se relacionan con la operación involucrada pero que, entiende, acredita su argumento de defensa.

Así las cosas, no puedo obviar advertir a esta altura que no comparto en absoluto lo alegado por la apelante. En primer lugar, durante el operativo, el chofer del transporte en ningún momento mencionó nada sobre cambio de destino alguno, afirmando el origen y la entrega en la Provincia de Buenos Aires.

Paralelamente, el bloqueo sindical alegado como motivo que llevara a desviar el transporte, no se acredita de manera alguna en autos: ni en su existencia ni en la incidencia alegada.

A todo evento, de haber existido, tampoco se verifica intento reparador alguno por parte de la empresa.

Así las cosas, prosigo por destacar lo que dispone el artículo 41 del Código Fiscal, el cual reza: *“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”.*

Dicho Título X del citado Cuerpo, específicamente en su artículo 82, dispone -en su parte pertinente- lo siguiente: *“...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)...”* (texto según Ley

15.479).

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. Povo­lo, Luis D.”, Sentencia del 11/10/2001).

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.

Paralelamente, no es factible considerar que no se haya afectado el bien tutelado, ya que la empresa al no contar con la documentación legalmente establecida, ha lesionado el correcto y regular ejercicio de las facultades fiscales en cuestión, debido a lo cual, se encuentra acreditada la tipificación de la infracción endilgada. Nótese que de no haberse producido la fiscalización sobre el transporte en curso, la Administración Tributaria no habría tomado conocimiento de su existencia y características, al no haberse registrado ni COT ni remito electrónico.

Que, en cuanto a los eximentes alegados (principio de bagatela y error excusable), es claro que no se observan presentes en las circunstancias analizadas. Deviene por un lado inaplicable el concepto de “culpa leve” previsto por el artículo 71 del Código Fiscal, a partir de las distintas circunstancias ya descriptas en este voto y, paralelamente, si bien el error excusable se encuentra previsto por el artículo 61 como eximente de otro tipo de infracción (material), igualmente no cumple el infractor con los requisitos mínimos exigidos para su procedencia.

En este sentido, si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad infraccional sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; “Lambruschi,

Pedro Jorge s/ley 23.771". Fallos el 322:519, "Casa ElenValmi de Claret y Garelo c. D.G.I.").

Así, en determinadas circunstancias, el error o ignorancia respecto de las obligaciones impuestas por el organismo fiscal puede constituir una causal de exculpación. La Corte Suprema de justicia de la Nación ha reconocido en numerosas oportunidades que el principio de culpabilidad -que exige, como presupuesto ineludible para la aplicación de una sanción, la posibilidad real y efectiva de ajustar la conducta individual a los mandatos de las normas jurídicas- rige en el campo del derecho represivo tributario (Fallos: 303:1548 y sus citas; 312:149 y su cita; 312:447 y sus citas).

Ahora bien, para que proceda este eximente, dicho error debe surgir probado y, además, invocado en forma no genérica. La excusabilidad, aun cuando no es un hecho externo a la persona, es una circunstancia que surge de la confrontación de las normas en juego y/o de los criterios de jurisprudencia administrativa y judicial aplicables al caso que se analiza. Es esa valoración que puede llevar al juzgador a excusar la conducta del imputado.

En definitiva, el error excusable será excluyente de responsabilidad cuando provenga de una razonable oscuridad de las normas o de criterios interpretativos diferentes derivados de fallos contradictorios sobre la materia o de la mala redacción de sus disposiciones que coloquen al contribuyente en un escenario de confusión con relación a su situación frente al tributo (Fallos: 319:1524), para lo cual deberá probar que procedió con la debida diligencia a fin de evitar incurrir en la omisión del tributo (Carlos Giuliani Fonrouge - Susana C. Navarrine, "Procedimiento Tributario y de la Seguridad Social", Ed. Abeledo Perrot, Buenos Aires 2009, pág. 291).

En el caso, no puede apreciarse que a pesar de haber actuado con la debida diligencia, la firma careció de la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de la conducta, no evidenciándose esa oscuridad esencial, decisiva e inculpable. Más bien ha quedado acreditada una clara negligencia en su proceder.

Por último, en cuanto a la cuantía de la sanción, no puede dejarse de observar que el juez administrativo actuante ha graduado la misma, razonablemente, en el mínimo de la escala legal aplicable, no pudiendo este Cuerpo adentrarse en el análisis constitucional de dicha norma. Tal como lo sostiene la Representación Fiscal, tal extremo se encuentra vedado por los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del decreto Ley 7603/70.

Por ello es que corresponde ratificar la sanción aplicada, recordando lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto que las multas de carácter fiscal no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración sino como una sanción ejemplarizante para lograr el acatamiento a las leyes que, de otro modo, serían impunemente burladas (Fallos: t. 185, p. 251; t. 171 p. 366).

**POR ELLO, VOTO:** 1) No hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto a fs. 73/85 por el Dr. Juan Domingo Hernández, en su carácter de apoderado de "SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LIMITADA"; contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 686, dictada por la Subgerente

de Coordinación Trenque Lauquen de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 25 de junio de 2024. **2)** Confirmar en su totalidad el acto apelado. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia de apelación, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal. En tal sentido, dejo expresado mi voto.

**VOTO DE LA CONJUEZA IRMA GLADYS ÑANCUFIL:** Que, por idénticos fundamentos de hecho y derecho expuestos en su voto por el Dr. Ángel C. Carballal, adhiero a lo resuelto, dejándolo así expresado.-

**POR ELLO, SE RESUELVE:** **1)** No hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto a fs. 73/85 por el Dr. Juan Domingo Hernández, en su carácter de apoderado de "SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LIMITADA"; contra la Disposición Delegada SEATYS N° 686, dictada por la Subgerente de Coordinación Trenque Lauquen de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 25 de junio de 2024. **2)** Confirmar en su totalidad el acto apelado. Regístrese. Notifíquese y devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos  
Date: 2025.05.20 13:43:48 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso  
Date: 2025.05.20 15:05:02 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi  
Vocal titular  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ÑANCUFIL Irma Gladys  
Date: 2025.05.20 18:44:22 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Irma Gladys Ñancufile  
Conjueza Art. 8 LEY 7603  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana  
Date: 2025.05.21 15:22:40 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

María Adriana Magnetto  
Secretaria  
Tribunal Fiscal de Apelación



**GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**  
2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

**Providencia**

**Número:** PV-2025-18056113-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES  
Viernes 23 de Mayo de 2025

**Referencia:** Expediente número 2360-0159116/2024 caratulado “SANCOR COOPERATIVAS UNIDAS LIMITADA”.

---

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-17716715-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2622.---

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: 2025.05.23 12:40:03 -03'00'

Maria Laura Garcia Cepeda  
Personal Profesional  
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: 2025.05.23 12:40:03 -03'00'