



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Corresponde expte N° 2360-0089544/23 -- "CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES".

AUTOS Y VISTOS: El expediente N° 2360-0089544 del año 2023 caratulado "CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES".

Y RESULTANDO: Que a fojas 57/67, la Sra. Micaela Florencia Gallo, apoderada de la firma "Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A. y G.", con el patrocinio letrado del Dr. Álvaro C. Luna Requena, interpone recurso de apelación en los términos del artículo 115 inciso b) del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias), contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 44 dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 12 de enero de 2024.

Que mediante el citado acto, obrante a fojas 47/52, la Autoridad de Aplicación, sanciona a la firma del epígrafe (CUIT 33-50835825-9) por la comisión de la infracción tipificada 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, con un código de operación de traslado inconsistente, discrepando el valor de la mercadería efectivamente transportada, infringiendo lo dispuesto en el artículo 41 del citado plexo legal, reglamentado por la Resolución Normativa N° 31/2019 y modificatorias.

Por el artículo 3°, aplicó una multa de Pesos cinco millones seiscientos sesenta y tres mil doscientos veintiocho (\$ 5.663.228,00).

A foja 77, el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

A foja 80, se hace saber a las partes que la causa ha sido adjudicada para su instrucción a la Vocalía de la 4ta. Nominación a cargo del Dr. Ángel Carlos Carballal, en carácter de Vocal Subrogante (conf. Acuerdo Extraordinario N° 100/22), quedando radicada en la Sala II.

A foja 87, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se da traslado del recurso interpuesto a la Representación Fiscal, para que en el plazo de treinta (30) días conteste agravios y en su caso oponga excepciones (art. 122 del Código Fiscal), obrando a fojas 91/95 el pertinente escrito de réplica. Que a fojas 97 se hace saber que la Sala II se encuentra integrada con el Dr Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Acuerdo Extraordinario N° 100/22) conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, y con la Dra Irma Gladys Ñancufil en carácter de conjueza (conforme Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 23/25). En materia probatoria, se tiene por agregada la documental y se rechazan la informativa y pericial contable ofrecidas por innecesarias para la resolución de la causa. Finalmente, se dictan autos para sentencia, habiendo quedado consentido (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- La recurrente, a modo de resumen, sostiene que la mercadería transportada circulaba con el COT emitido correctamente y de conformidad con la normativa vigente, en el que se informó el precio de venta de los productos transportados. Por ello la disposición apelada está afectada de vicios que ameritan su declaración de nulidad. En tal sentido solicita se revoque la disposición atacada por haberse vulnerado el debido proceso adjetivo, entendiendo que tanto el acto como el procedimiento y su motivación carecen de fundamentación. Asimismo, considera que la negativa de producir la prueba ofrecida vulnera de manera absoluta su derecho de defensa.

Continúa planteando la falta de configuración del tipo objetivo, afirmando que en el caso no existió el transporte de mercadería "sin documentación respaldatoria" por parte de la firma, por lo que no pudo configurarse de la infracción prevista en el artículo 82 del Código Fiscal. Sostiene que dicho COT no es documentación apta para amparar el traslado de mercadería, sino que se trata de un régimen de información. Estima que la documentación respaldatoria apta es el remito emitido de conformidad con lo dispuesto en la Resolución General N° 1415 de la AFIP.

Afirma que emitió el COT informando el precio de venta que surge en la factura respectiva, detrayendo únicamente los impuestos de conformidad con el artículo 2° de la Disposición Normativa N° 31/2009. Indica que en nada afecta dicha circunstancia, el hecho de que su representada haya dejado expuesta la forma en la cual se llega a dicho precio a partir de sus precios de lista (aplicando un descuento

comercial). Reitera que la diferencia deriva de considerar los montos unitarios de venta sin descuentos ni bonificaciones.

Resalta que la conducta reprochada no configura la acción típica descrita en el artículo 82 citado ya que la mercadería poseía el respaldo documental. Explica que, a todo evento, la conducta quedaría limitada a una supuesta deficiencia formal, sin afectar el bien jurídico protegido haciendo desaparecer -consecuentemente- la tipicidad penal de la conducta reprochada.

Concluye sobre la falta de vulneración del bien jurídico tutelado, en tanto no se vieron vulneradas las facultades de verificación y fiscalización de ARBA.

Asimismo, postula la falta de configuración del elemento subjetivo para poder aplicar la sanción. Destaca que nunca intentó evitar el cumplimiento de norma alguna o eludir la fiscalización. En subsidio, plantea error excusable en tanto obró diligentemente, así como el principio de insignificancia o bagatela, en atención a que no se verifica la suficiente gravedad en la conducta atribuida.

Acompaña prueba documental, ofrece prueba informativa y pericial contable. Deja planteado el caso extraordinario para ocurrir ante la SCBA y del caso federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido.

Alterando el orden de exposición y dados los planteos de inconstitucionalidad y vulnerabilidad de principios de la Carta Magna, expone que debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en esa instancia por disposición del artículo 12 del Código Fiscal.

Asimismo, advierte que la apelante reitera algunos de los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los cuales fueron analizados y refutados por el Juez Administrativo en los considerandos de la Disposición en crisis.

Seguidamente, aborda el planteo de nulidad del acto y del procedimiento, señalando que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir una resolución válida y eficaz, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del contribuyente y del responsable solidario. Recuerda 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.

Advierte que, la ARBA ha seguido el debido proceso respetando a lo largo de todos el procedimiento el derecho de defensa del recurrente, notificando aquellos actos que la legislación ordena. Asimismo respetó todas y cada una de las instancias

regladas de defensa y prueba. El acto recurrido se encuentra debidamente fundado y motivado, sobre la base del acta cabeza de sumario, donde constan las explicaciones concretas de las causales que dieron origen a la sanción aplicada y los procedimientos que se llevaron a cabo para dar sustento fáctico a todos lo actuado.

En cuanto al cuestionamiento sobre la valoración de la prueba, resalta que se ha actuado de conformidad con el art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial, que habilita a los jueces a elegir las pruebas esenciales y decisivas para la resolución de la causa. Concluye que los planteos nulificantes resultan una mera disconformidad con la sanción aplicada.

Describe el operativo llevado a cabo por la Agencia, concluyendo que ha quedado comprobada la materialidad de la infracción en tanto se constató el transporte de bienes dentro del territorio provincial, con documentación de traslado con inconsistencias entre lo declarado y verificado por Acta de Comprobación.

En cuanto a la diferencia de interpretación sobre el valor informado, hace hincapié en que la Resolución Normativa Nº 31/09, no permite detraer del valor facturado a los descuentos comerciales como pretende el contribuyente.

Considera, a la luz de lo expuesto, que los hechos verificados confirman la conducta de la sumariada, tipificada en el segundo párrafo del artículo 82 del Código de rito.

Agrega que las infracciones a los deberes formales tienen por finalidad asegurar el regular funcionamiento de la actividad administrativa. Cita doctrina y jurisprudencia. Asimismo, respecto a la ausencia del elemento subjetivo invocada, entiende que no es óbice para la configuración de la sanción.

En cuanto a la invocada naturaleza penal de las infracciones y la invocación de los principios penales, advierte que el planteo tiende a traslucir un cuestionamiento a la autonomía del derecho tributario, sosteniendo que resulta una materia no delegada por las provincias al Estado Nacional.

En lo atinente al error excusable, aclara que no resulta aplicable al caso, por tratarse de una infracción a un deber formal.

Respecto al principio de insignificancia o bagatela traído por el apelante, señala que el mismo deviene improcedente, en tanto ha quedado acreditado el perjuicio ocasionado a las facultades de verificación y fiscalización de la Agencia.

Finalmente, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el planteo del Caso Federal 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 SMP N° 44/24 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 referidas a la 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 lo expuesto, corresponde ingresar al análisis de la cuestión de fondo, mencionando que la infracción a los deberes formales endilgada a "Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A. y G." se encuentra originada a raíz de un control de la "Mercadería en tránsito" llevado a cabo por ARBA en la Ruta 2 Km 400 de la localidad de Mar del Plata, 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°A2023000461000024016 (agregada a fs. 3) confeccionada el 7 de diciembre del año 2023, los fiscalizadores detuvieron un vehículo marca Scania, modelo R-124 G.A., con acoplado marca Hermann, modelo SPA 3 E 71, dominio IAC927, ambos propiedad de Transporte Spagnolo Carlos Ariel y otro, DNI N° 28.102.983. Por su parte el chofer manifiesta que transporta mercadería propiedad de la firma "Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A. y G." desde el domicilio sito en Ruta 9 km 94,5 de la ciudad de Zárate, Provincia de Buenos Aires para ser entregada a "COMERCIAL DEL MAR S.A" en su establecimiento de calle Génova N.º 9845 de la localidad de Mar del Plata, Provincia de Buenos Aires. Al punto d) de dicha acta se

detalla la documentación respaldatoria de los bienes transportados que exhibe: Remito "R" N° 3251-00228083 y Factura "A" N° 9548-00075893 – ambos de fecha 6 de diciembre de 2023- y se detalla que el remito electrónico verificado por los fiscalizadores en WAP es número 091035100228083 por un valor declarado de \$ 20.875.967,92, aclarándose que es un monto inferior al de la factura mencionada.

Dicho ello, se observa que la discrepancia entre las partes radica en que, para el Fisco, se generó un COT con inconsistencias, vinculadas supuestamente con el erróneo valor declarado de la mercadería transportada, incurriendo así en la comisión de la infracción tipificada en el artículo 82 del Código Fiscal, por infringir las disposiciones contenidas en el artículo 41 del citado Cuerpo, la Resolución Normativa n° 31/2019 y el artículo 621 de la Disposición Normativa Serie "B" n° 01/2004.

Por su parte, el imputado entiende que el precio de venta es el que surge de la factura, con independencia que en la misma factura quede expuesta la conformación del monto, es decir, precio de lista menos descuentos comerciales.

Sobre el punto, parto 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".*

Por su parte, el Título X del citado Cuerpo normativo, específicamente en su artículo 82, dispone -en la parte pertinente- que *"...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).

Ahora bien, para resolver la problemática en cuestión, es necesario tener presente la reglamentación de las normas legales citadas. Es así que el

artículo 2° de la Resolución Normativa N° 31/19 (modificada por la Resolución Normativa N° 27/2023), establece: *“A efectos de calcular el valor mínimo al que se hace referencia en el artículo que antecede, deberá tenerse en cuenta el **precio de venta consignado en la factura** o documento de que se trate, detrayendo los importes correspondientes a Impuestos Internos, Impuesto al Valor Agregado -débito fiscal-, Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural e Impuestos para los Fondos Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a la Tasa sobre el Gasoil y Tasa de Infraestructura Hídrica. Asimismo, deberán deducirse las percepciones tributarias que se hubieren aplicado. En ningún caso podrán detraerse conceptos diferentes de los enumerados precedentemente...”* (el resaltado me pertenece).

Analizando el texto reglamentario, sobre la base de la prudencia y la razonabilidad que deben regir la materia infraccional, parece de sentido común concluir que lo que trata de impedir la normativa es que se informe un precio distinto al que figura en la factura, deduciendo importes que no se encuentran en su detalle. No parece lógico, atendiendo a los fines del régimen de información que tratamos y el bien jurídico tutelado en el contexto de las infracciones formales, que el deber refiera a informar un precio distinto al que ha de cobrar el propietario de la mercadería transportada por su venta.

Asimismo, nótese que la prohibición de *“...detraerse conceptos diferentes de los enumerados precedentemente...”*, se encuentra precedida, justamente, de una precisa enumeración del componente tributario que forma parte de la operación, pero no incluye ningún descuento ni bonificación. Parece referirse, en definitiva, a no detraer otros tributos, retenciones o percepciones que se trasladen o apliquen en la operación que se instrumenta.

Es de entender asimismo que, a partir de la significativa presencia de este tipo de descuentos en los usos y costumbres comerciales de innumerables rubros de bienes y servicios, si la intención hubiera sido prohibir su consideración en la emisión del COT o remito electrónico, deberían los mismos encontrarse descriptos expresamente en las previsiones reglamentarias. Mucho más si a posteriori se va a aplicar un régimen sancionatorio tan gravoso.

Sobre la base de lo expuesto, considero que la firma ha considerado como precio de venta el valor consignado en la factura (“precio total” según se evidencia a fojas 7), el cual -atendiendo a la realidad económica- es el que percibirá de sus clientes por los

productos o servicios comercializados, lo que me hace concluir que ha actuado conforme a derecho.

Agrego que el COT ha sido emitido en tiempo y forma y contiene exactamente la información requerida por la normativa, habiendo informado correctamente: los productos transportados, la fecha e importes, conforme surge de la inspección ocular realizada según lo inventariado por el conductor del camión.

Que, en las condiciones indicadas, la sanción carece de fundamento legal y su aplicación importaría desconocer los derechos protegidos por el artículo 18 de la Constitución Nacional (Fallos: 318:2369).

También se detecta un accionar arbitrario e irrazonable del juez administrativo, que cuantifica la sanción sobre la base de los valores totales en bruto, sin deducir ninguno de los conceptos que sí se enumeran expresamente en la mencionada reglamentación (Impuestos Internos, Débito Fiscal, Percepción de Ingresos Brutos, etc). Tal extremo llevaría per se, a mi entender, a la nulidad del acto apelado.

Paralelamente, debe recordarse 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 tal contexto considero que, a todo evento, pueden involucrarse subsidiariamente en el caso en estudio, dos elementos que auxilian y complementan el criterio propuesto: a) proporcionalidad de la pena y b) in dubio pro reo.

Ello así, en tanto aun sosteniendo la eventualidad de una acción típica y negligente por la empresa de marras, deviene absolutamente irrazonable la sanción propuesta ante la nimiedad del ilícito que se le imputa (insisto, si se reconociera el mismo). En paralelo y a todo evento, no parece superar la cuestión en análisis, la duda razonable que siempre debe estar a favor del imputado (Fallos: 272:188).

Concluyo en consecuencia, que corresponde hacer lugar al agravio traído por la parte apelante, debiéndose dejar sin efecto la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 44/24, lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Micaela Florencia Gallo, apoderada de la firma “Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A. y G.”, con el patrocinio letrado del Dr. Álvaro C. Luna Requena, contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 44 dictada por la Subgerencia de Coordinación Regional Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 12 de enero de 2024. **2º)** Dejar sin efecto la citada disposición. Regístrese, notifíquese, devuélvase.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Que, tal como ha quedado delineada la presente controversia, a partir de los agravios incoados por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N°44, dictada con fecha 12 de enero de 2024, en primer término debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero al rechazo resuelto por el Vocal Instructor de los planteos nulificantes incoados a través del recurso bajo estudio, lo que así declaro.

Establecido ello y comenzando con el análisis de los agravios de fondo planteados contra la multa aplicada a la firma apelante, cabe recordar que, mediante la disposición recurrida, el Fisco sanciona a esta última, por haber exhibido –en ocasión de efectuar un control rutero– un Remito Electrónico emitido por un importe de **\$ 20.875.967,92.-**, el que, a criterio de la ARBA debió haber sido de **\$ 28.316.143,89**, por lo que no cumple con las pautas previstas en la normativa vigente, presentando de tal modo, la condición de “inconsistencia” que prevé la misma, dando lugar a la sanción resuelta (Conf. Arts. 82 y 41 del Código Fiscal, reglamentados por la Resolución Normativa N° 31/19 y sus modificatorias).

Cabe destacar, que la firma explica, que el menor valor declarado en el Remito Electrónico responde al valor neto de la factura, luego del cómputo del descuento de las bonificaciones efectuadas, de \$ 7.440.175,97.

Sostiene en este sentido, que *“No puede negarse que el COT ha sido emitido en tiempo y forma y que el mismo contiene exactamente la información requerida por la normativa, habiendo informado correctamente los productos transportados, la fecha y los importes, que **si bien esa ARBA pretende dar una interpretación sobre exigida a lo que entiende como precio de venta**, son los importes que se encuentran consignados en la factura, y no otros.”*; y que *“El hecho de que, en la factura en cuestión...haya dejado expuesta la forma en la cual se llega a dicho **precio de venta a partir de sus precios de lista** (esto es aplicando luego un descuento comercial) en nada afecta tal circunstancia...”*. Y afirma, en otro párrafo, que el COT “...se trata de un simple régimen de información.” (los subrayados me pertenecen).

Habida cuenta de ello, la resolución del caso requiere, en primer lugar, proceder al análisis de la normativa en cuestión, a fin de definir cuál es valor de la mercadería

transportada que debe ser consignado en el Remito Electrónico por el obligado a su emisión, con motivo del transporte de mercaderías en el ámbito de la provincia de Buenos Aires.

A tal fin, resulta útil efectuar la siguiente reseña: la Resolución Normativa N° 31/19, hasta la reforma introducida por la Resolución Normativa N° 27/23, establecía en su Art. 2 que: “A efectos de calcular el valor mínimo al que se hace referencia en el artículo que antecede [en referencia al valor mínimo a partir del cual nace la obligación de tramitar el COT], deberá tenerse en cuenta **el precio definitivo de venta consignado en la factura o documento de que se trate, detrayendo los importes correspondientes a Impuestos Internos, Impuesto al Valor Agregado -débito fiscal-, Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural e Impuestos para los Fondos Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a la Tasa sobre el Gasoil y Tasa de Infraestructura Hídrica. Asimismo, deberán deducirse las percepciones tributarias que se hubieren aplicado.**” (el destacado me pertenece).

Por su parte, la referida Resolución Normativa N° 27/23 (con vigencia desde el 4 de octubre de 2023), modificó el citado Art. 2, sentando las siguientes bases de referencia: **1) como valor mínimo, el “precio de venta” consignado en la factura;** y **2) como importes deducibles del total de la factura, sólo los correspondientes a los impuestos y tasas taxativamente nominados y las percepciones tributarias que se incluyan en la factura (al haber agregado expresamente que: “En ningún caso podrán detraerse conceptos diferentes de los enumerados precedentemente”).**

En efecto, el Art. 2 de dicha resolución establece: “Sustituir el artículo 2° de la Resolución Normativa N° 31/2019 y modificatoria, por el siguiente: ‘ARTÍCULO 2°. A efectos de calcular el valor mínimo al que se hace referencia en el artículo que antecede, deberá tenerse en cuenta **el precio de venta consignado en la factura o documento de que se trate, detrayendo los importes correspondientes a Impuestos Internos, Impuesto al Valor Agregado –débito fiscal-, Impuesto sobre los Combustibles Líquidos y Gas Natural e Impuestos para los Fondos Nacional de Autopistas y Tecnológico del Tabaco y los correspondientes a la Tasa sobre el Gasoil y Tasa de Infraestructura Hídrica. Asimismo, deberán deducirse las percepciones tributarias que se hubieren aplicado. En ningún caso podrán detraerse conceptos diferentes de los enumerados precedentemente**’” (el destacado me pertenece).

Cabe destacar particularmente en este punto, que es el Art. 8, Inc. 7, de la Resolución Normativa N° 31/19, el que establece en su parte pertinente, que: “A fin de informar el valor total de la mercadería transportada deberá observarse lo establecido en el artículo 2° de la presente Resolución”.

Ahora bien, en este contexto, y volviendo al análisis de la normativa en cuestión, surgen evidentes del relato efectuado dos modificaciones expresas de suma trascendencia: **1)** que el valor de la mercadería transportada que se debe informar en la tramitación del Remito Electrónico es el “**precio de venta**” (equivalente al precio de lista) y ya no el “**precio definitivo de venta**”; y **2)** complementando tal concepto y, a fin de aventar toda duda, aclara que “**En ningún caso podrán detraerse conceptos diferentes de los enumerados**”.

Conforme ello, va de suyo que, los descuentos denominados “comerciales”, a partir de la modificación implementada por la Resolución Normativa N° 27/23, no pueden deducirse del precio de venta que debe ser informado en el Remito Electrónico, tal como lo ha efectuado la apelante.

En definitiva, mediante sus Arts. 1 (que, cabe agregar, también se modificó mediante la Resolución Normativa N° 27/23, previéndose la actualización periódica del valor mínimo que establece), 2 y 8, la Resolución Normativa N° 31/19 impone el “**precio de venta**” o precio de lista como parámetro para tres aspectos esenciales del sistema: **1)** el valor a partir del cual debe ser emitido el COT, con carácter obligatorio; **2)** el valor que debe ser informado en el Remito Electrónico o COT; y **3)** la base de cálculo para determinar el valor de la eventual multa.

Por ello, el argumento traído por la apelante, en el sentido de minimizar la importancia de dicha información, no tiene cabida, en tanto se trata, tal como se explicó, de una normativa reglamentaria del Organismo Fiscalizador que debe ser cumplida y no cuestionada en cuanto a su mérito o conveniencia. Las razones por las que ARBA instituyó tales condiciones no son el tema a discutir o dilucidar, máxime en un esquema de control formal de las mercaderías transportadas referido, esencialmente, a su procedencia, destino, cantidad y valor total. Es una información que el Fisco valora como necesaria para cumplir con su función de fiscalización y, por ello, su contenido resulta de absoluta competencia del Organismo Recaudador.

Al respecto cabe recordar que en los considerandos de la Resolución Normativa N° 27/23, se expone: “*Que, con el objetivo de otorgar transparencia en los procedimientos de control de la mercadería que circula en el territorio provincial, la Ley N° 15391 (Impositiva para el ejercicio fiscal 2023) introdujo modificaciones en el artículo 82 del Código Fiscal (Ley N° 10397 -T.O. 2011- y modificatorias), ya citado; Que, en esta oportunidad y en virtud de las consideraciones expuestas, corresponde readecuar la Resolución Normativa N° 31/2019 y modificatoria, ajustando sus disposiciones a las modificaciones introducidas por la Ley Impositiva para el ejercicio fiscal 2023..*”. Por ende, no cabe que ponga en duda la significancia de la reforma implementada por el Organismo Fiscal por cuanto, de lo contrario, la estaría

calificando de “innecesaria” y, en la práctica de “inexistente”. Reitero, no me corresponde ahondar en el objetivo perseguido al requerir una información declarativa de carácter formal sino analizar la claridad de la norma y verificar su cumplimiento.

Por último, resuelta la cuestión objetiva, deviene necesario expresarme sobre la posibilidad de considerar que ha existido, por parte de la firma, una interpretación razonable (aunque errónea) que merecería una dispensa puntual habida cuenta que el apelante alude a la inexistencia del elemento subjetivo para poder aplicar la sanción, sosteniendo que *“...Si bien mi representada considera haber cumplido acabadamente con sus obligaciones formales (...), en caso de considerarse configurado un incumplimiento formal, no podrá obviar V.E. la ausencia del elemento subjetivo exigido para la configuración de la infracción. En tal sentido, no podría ese organismo fiscal alegar negligencia o intención alguna en el cumplimiento de los deberes formales de CMQ cuando ésta documenta las operaciones de transporte que efectúa y, particularmente, lo ha hecho en el caso que nos ocupa, con la emisión de la documentación que respaldó la operación en cuestión -de conformidad con las normas establecidas por la AFIP- y que fue exhibida por el transportista (...) Aceptar un régimen de responsabilidad objetiva sin culpa significaría ir en contra de los modernos postulados del derecho penal”.*

Sin embargo, se ha constatado el ingreso a las tres Salas de este Tribunal de más de veinticinco expedientes caratulados en cabeza de la firma apelante –“Cervecería y Maltería Quilmes SA”– de idénticas características, con la misma controversia de fondo, en los cuales, con solo acceder a su revisión en tan solo una decena de ellos –número más que suficiente–, se verifica que las actas elaboradas por los inspectores (con motivo del control llevado a cabo y en las cuales consta la misma infracción imputada) datan de los meses de diciembre de 2023 y enero, febrero y marzo de 2024, siendo que, tal como se señaló, la normativa en discusión entró en vigencia en octubre 2023.

Es decir que la apelante no adecuó su conducta al confeccionar el Remito Electrónico o COT, a pesar de tomar conocimiento de la postura de ARBA mediante la tramitación de los correspondientes procesos sancionatorios. Tampoco recurrió a ejercer su derecho de consulta ante el Organismo Fiscalizador siendo además que, en el particular, se trata de una norma dictada por la propia ARBA en el ejercicio de sus facultades reglamentarias.

Desde otro ángulo, no alcanzo a comprender cuál es la dificultad o el perjuicio para la firma de proceder a emitir el Remito Electrónico o COT consignando el precio de lista expuesto en la factura en reemplazo del importe neto a cobrar - resultante de restar a dicho precio de lista los descuentos comerciales efectuados -, por lo que

considero que la apelante eligió la opción de ignorar la reforma normativa implementada por ARBA.

Concluyo entonces que no cumplió con la emisión del Remito Electrónico o COT conforme las condiciones exigidas por las normas reglamentarias, conducta que se condice con la sanción aplicada en el porcentual mínimo legal previsto.

En este último sentido, advierto que, a criterio del suscripto, el Fisco ha calculado correctamente la multa, aplicando el mínimo legal de la escala prevista (esto es, el 20%), sobre el valor de la mercadería, entendido como el precio de venta de la mercadería (precio unitario por cantidad de productos) que asciende a la suma de \$ 28.316.143,89, resultando una multa fijada en el importe de \$ 5.663.228. Todo ello, tal como se explicó, sin deducir los descuentos acordados y sin computar los conceptos impositivos y las percepciones que constan en la factura intervenida y agregada a las actuaciones (fojas 7), lo que así declaro.

Finalmente, debo señalar que considero inaplicable al caso –en función de los extremos acreditados y de los que diera cuenta en los párrafos precedentes– el principio de insignificancia o bagatela previsto en el Art. 71 del Código Fiscal, toda vez que no puede sostenerse que la conducta bajo juzgamiento haya importado una afectación insignificante del bien jurídico tutelado mediante la infracción consagrada, lo que así finalmente declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Rechazar el recurso de apelación interpuesto a fojas 57/67, por la Sra. Micaela Florencia Gallo como apoderada de la firma “Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A. y G.”, con el patrocinio letrado del Dr. Álvaro C. Luna Requena, contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N°44 dictada con fecha 12 de enero de 2024 por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Confirmar el referido acto en cuanto ha sido materia de agravios. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado.

Voto de la Dra Irma Gladys Nancufl: Que por idénticos fundamentos vertidos por parte del Dr. Ángel Carlos Carballal, adhiero a su voto, dejándolo así expresado.-

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Sra. Micaela Florencia Gallo, apoderada de la firma “Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A. y G.”, con el patrocinio letrado del Dr. Álvaro C. Luna Requena, contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 44 dictada por la Subgerencia de Coordinación Regional Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 12 de enero de 2024. **2º)** Dejar sin efecto la citada disposición. Regístrese, notifíquese, devuélvase.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-89544/23 "CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES SAICA Y G"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-16092804-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° 3654 .-