



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: “ESPERT S.A 2360-0391767/17”

AUTOS Y VISTOS: El expediente 2360-0391767 del año 2017 caratulado: “ESPERT SA”.

Y RESULTANDO: Que arriban las actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto a fs. 1/6 del alcance 1 que corre como fs. 45, por la Dra. Lorena Elizalde, en carácter de apoderada de la firma “ESPERT S.A.” (CUIT 30-70797129-7), contra la Disposición Delegada SEATyS N° 1658, dictada el 4 de abril de 2018 por el Departamento de Fiscalización Presencial I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Mediante dicho Acto (obrante a fs. 38/43) se sanciona a la firma referenciada, en razón de haberse constatado el traslado de bienes dentro del territorio provincial sin el amparo del Código de Operación de Traslado y/o Remito electrónico correspondiente, infringiendo así lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal (Ley N° 10397, T.O 2011 y modificatorias) aplicándose, en su artículo 3°, una multa de Pesos ochenta mil novecientos ochenta y siete (\$ 80.987,00), conforme lo previsto por el artículo 82 del mismo plexo legal.

Habiéndose elevado las actuaciones a esta Instancia a fs. 47 (artículo 121 Código Fiscal), a fs. 49 se adjudicó la causa para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala III.

A fs. 54, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se da traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 56/59 (artículo 122 del Código Fiscal).

A fs. 62 se hace saber que la instrucción de las actuaciones ha quedado a cargo del Dr. Ángel C. Carballal conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 100/22 y que la Sala ha quedado definitivamente integrada con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Franco Osvaldo Luis Gambino en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ord. N° 65/24). Asimismo, se tiene por contestado el traslado conferido a la Representación Fiscal y por agregada la prueba documental acompañada. Finalmente y en orden al estado de las actuaciones se procede al llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), providencia que se encuentra consentida.

Y CONSIDERANDO: I.- En su escrito recursivo, la firma comienza su relato detallando los instrumentos que emitió como respaldo del transporte, discriminando cada caso por mercadería transportada, cliente, domicilio del mismo y facturas involucradas, expresando que en definitiva, no se cometió infracción alguna, respaldando el transporte con los remitos correspondientes.

Opone la nulidad del acta labrada por la fiscalización y el acto sancionatorio apelado, en tanto los inspectores se limitaron a describir el contenido de los remitos sin inventariar la mercadería, analizar la documentación que acompañaba la misma ni establecer el peso y valor de aquella. En consecuencia, entiende violentado su derecho de defensa. Denuncia asimismo la falta de firma del acta labrada por dos testigos, tal como exige la normativa.

II.- A su turno, la **Representación Fiscal** se opone al progreso del recurso incoado advirtiendo que el apelante reitera los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados pormenorizadamente por el Juez Administrativo en los considerandos de la disposición en crisis. Cita antecedente de este Cuerpo.

En cuanto al planteo de nulidad, entiende que resulta improcedente, al haber respetado la Agencia las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, debiendo recordarse que para que la misma proceda 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 su defensa.

La nulidad basada en la falta de inventario, no puede prosperar sostiene la Representación Fiscal, con basamento en lo expresado por el Juez Administrativo a fs. 38 vta, y la documentación obrante a fs. 4/7

A continuación, aclara que el régimen legal vigente “en relación al traslado de la mercadería” se encuentra comprometido en el art. 41 del Código Fiscal regulado por la Disposición Normativa 32/06, agregando que el mismo es complementario al

nacional, más no excluyente. “Por dicha razón, la sumariada debió contar con la documentación requerida por ambos regímenes confeccionada en debida forma y según las condiciones exigidas” por ARBA, “lo cual no aconteció en autos”.

Señala que de las constancias de autos surge que requerida al conductor la documentación respaldatoria de la mercadería transportada el mismo exhibe Remitos N° 001-00045181, N° 001-00045182 y N° 001-00045183 y Factura A N° 0202-00001462, emitidos por la firma ESPERT S.A., dejándose constancia que la mercadería no mencionada en el inventario tenía como lugar de destino el domicilio de Brandsen N° 2108 de la localidad de Ituzaingó, provincia de Buenos Aires.

Asimismo exhibe Código de Operación de Traslado N° 24.AAA2314,16,S, el cual informa un valor *no* razonable respecto de los bienes (pesos veinte mil por cada remito informado), siendo el valor real la suma de pesos cuatrocientos veintiséis mil doscientos cincuenta (\$ 426.250,00), por lo cual infringe lo dispuesto por el artículo 6 inciso 7 de la Disposición Normativa B N° 32/06 y modificatorias y encuadrando tal conducta en lo dispuesto por el artículo 82 del Código Fiscal (reglamentado por Resolución Normativa N° 26/11) y el artículo 621 de la Disposición Normativa B N° 01/04 y modificatorias, conforme consta en el Acta de Comprobación R-078 A N° 956361 de fecha 14 de diciembre de 2016 (fs. 03/07).

Entiende así que se encuentran dados los extremos necesarios para aplicar la sanción y que corresponde al apelante aportar la prueba para su exculpación.

En relación a la confección del COT a partir de remitos no valorizados, debe remarcarse que, independientemente de la mercadería sea trasladada con remitos físicos, se exigen los remitos electrónicos y el COT confeccionados en debida forma, para una mejor fiscalización y control detallado de cada operación de transporte de bienes que se realice dentro del territorio provincial, errando el apelante al sostener que no existe perjuicio recaudatorio, cuando en autos obra remito físico y un COT deficiente.

Por ello ratifica que ha quedado demostrada la materialidad de la infracción no existiendo de modo alguno causal de eximición aplicable.

En relación a la sostenida ausencia de firmas del acta, advierte que el citado instrumento cumple con todas las formalidades de la ley, como prescribe el artículo 85 del Código Fiscal, ha sido rubricado por todos sus intervinientes y no ha sido redarguido de falsedad, resultando a derecho. Concluye que por tales razones, entiende pertinente desestimar los agravios traídos y confirmar la disposición.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: Conforme ha quedado

planteada la controversia, corresponde decidir si la Disposición Delegada SEATyS N° 1658/18 dictada por ARBA, resulta ajustada a derecho.

Respecto al **cuestionamiento nulificante** planteado, ya me he pronunciado respecto a que para que proceda la nulidad, es necesario que la violación y la omisión de las normas se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa, con restricción de la audiencia o de la prueba, circunstancia que no se encuentra configurada en el caso.

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 solo 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).

Lo que se evidencia en el caso bajo análisis, es claramente una disconformidad subjetiva con la decisión adoptada por la Agencia de Recaudación, extremo que ha de analizarse bajo el recurso de apelación en tratamiento, pero que no es un elemento idóneo para fundar una nulidad, lo que así declaro.

No está de más destacar a esta altura, ante la denuncia efectuada sobre la falta de firmas de testigos sobre el acta labrada por la fiscalización actuante, que tal requisito no surge vigente en el artículo 85 del Código Fiscal, en el texto vigente a la fecha del acta en cuestión (Texto según Ley 14.394).

En otro punto, y respecto a los diversos **planteos de inconstitucionalidad** esbozados, corresponde señalar que su análisis se encuentra expresamente vedado a este Cuerpo, conforme expresa disposición de los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70).

Del análisis de la **cuestión de fondo**, cabe comenzar mencionando que la infracción a los deberes formales endilgada a “ESPERT S.A.” se encuentra originada, atento lo expuesto por el Fisco, a raíz de un control de la “mercadería en tránsito” llevado a cabo por ARBA en la Autopista Acceso Oeste- peaje Ituzaingó, provincia de Buenos Aires, donde se procedió a verificar que el transporte de la mercadería conlleve el correspondiente respaldo documental.

En ese sentido, se repara, según surge del Acta de Comprobación R-078 A N°

956361 (agregada a fs. 3) confeccionada el 14 de diciembre del año 2016, a las 10.15 hs. que los fiscalizadores detuvieron “un vehículo marca Mercedes Benz modelo Sprinter 515 CDI-F 4325, dominio OLC 632”, propiedad de Espert S.A. y conducido por el Sr. “Brum José Alberto”, el cual les manifestó que se hallaba transportando “mercadería propiedad de la firma “Espert S.A.”, desde el domicilio sito en "Ruta 36 Km 37,500 del Pato, Berazategui, provincia de Buenos Aires" para ser entregada a "Scelza Emiliano Javier" en “Cabildo N° 733 de Villa Madero, provincia de Buenos Aires”, mostrando como documentación respaldatoria de los bienes transportados Remitos manuales “R” N° 0001-00045183 /82/ y 81 y Factura tipo “A” N° 202-00001462, todos emitidos por la firma Espert S.A. Se señala asimismo que parte de lo transportado, que no se dirigía al receptor mencionado, se entrega en Brandsen 2108 Ituzaingó, provincia de Buenos Aires. Agrega además que se exhibe un COT N° 24AAA231416S en el cual se informa como valor de la mercadería \$ 20.000 por cada uno de los documentos informados, siendo el valor real un total de \$ 426.250 de acuerdo a las facturas involucradas (el subrayado me pertenece).

Del acta surge asimismo, que se transportaban cajetillas de cigarrillos Melbourn en distintas variedades por un total de 27.500 unidades.

Para la Autoridad de Aplicación, la situación descripta implicó atribuirle la infracción a la firma ESPERT S.A., en el carácter de “propietario de los bienes transportados”, según se desprende de la integridad de la disposición, aplicándole una multa de Pesos ochenta mil novecientos ochenta y siete ochocientos noventa (\$ 80.987,00); de acuerdo a lo establecido en el artículo 82 del Código Fiscal, equivalente al 19% del valor de la mercadería transportada.

A los fines de esclarecer el asunto, resulta importante recordar lo establecido por la legislación vigente al momento de labrarse el Acta de Comprobación de fs. 3 (diciembre/2016).

Así, parto por destacar lo que disponía el artículo 41 del Código Fiscal (en su texto según Ley N° 14.394): *“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 el 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 por parte del propietario de la mercadería será sancionado de acuerdo a lo establecido en el Título X de este Código. Los demás supuestos serán reprimidos de conformidad a lo establecido en el artículo 60 del presente...”.

Vale decir que la consideración legislativa se dirige hacia todo transporte que, total o parcialmente, se realice en esta jurisdicción. Paralelamente, se han llevado adelante convenios con la Ciudad Autónoma de Buenos Aires en pos de coordinar acciones, colaborar entre sí y aunar esfuerzos en las tareas de fiscalización y control tributarios.

Asimismo, existiendo estos Convenios vigentes, se hace palmaria la previsión reglamentaria contenida en el artículo 21 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 32/2006 (t.o. por Resolución Normativa N° 14/2011 y sus modificatorias): *“Hasta tanto esta Autoridad de Aplicación disponga lo contrario, el cumplimiento de la obligación prevista en la presente deberá observarse, exclusivamente, cuando se verifiquen las siguientes condiciones: 1.- Se transporten o trasladen por tierra,1.1. alguna de las especies de bienes que se detallan en los Anexos VI y VII de la presente o,1.2. Bienes distintos de aquellos a los que se hace referencia en el subinciso anterior, cuyo valor sea igual o superior a la suma de pesos cuarenta y cinco mil (\$45.000), o cuyo peso sea igual o superior a cuatro mil quinientos kilogramos (4.500 kg.). Los pesos o valores mínimos establecidos a los fines de determinar los supuestos en que corresponde obtener el Código de Operación de Transporte, del presente artículo, deberán ser tenidos en cuenta en el origen del viaje. 2.- En cualquiera de los supuestos previstos en el inciso anterior, el transporte o traslado terrestre se realice en el territorio de la Provincia de Buenos Aires, y los lugares de origen y destino de los bienes transportados se encuentren ubicados dentro de dicho territorio. También resultará exigible el deber regulado en la presente, cuando el lugar de origen o destino de los bienes transportados se encuentre ubicado dentro de esta Provincia, y el lugar de destino u origen, respectivamente, se encuentre ubicado en cualquiera de las otras jurisdicciones que adhieran al sistema de Código de Operación de Transporte regulado en la presente, a través de la celebración de los pertinentes Convenios, y desde la fecha de instrumentación de los mismos....” (el subrayado me pertenece).*

A su vez, el artículo 82, disponía -en su parte pertinente- lo siguiente: *“...En aquellos supuestos en los cuales la ausencia de documentación no fuera total, la Autoridad de Aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa de entre el quince por ciento (15%) y hasta el treinta por ciento (30%) del valor de los bienes transportados, aunque en ningún caso podrá ser inferior a la suma de pesos mil quinientos (\$1.500)...”.*

De toda la normativa transcripta surge la obligatoriedad que recae -en este caso concreto- del propietario o poseedor de la mercadería de obtener el código de operación de traslado o transporte (COT).

Cabe manifestar que de una cuidadosa lectura del Acta de Comprobación R-078 N° 921243 (adunada a fs. 3) se verifica que los funcionarios actuantes tuvieron en su poder al momento de llevar acabo la fiscalización, los Remitos manuales "R" N° 0001-00045183 /82/ y 81, todos de fecha 14 de diciembre de 2016 y Factura tipo "A" N° 202-00001462, de fecha 29 de noviembre de 2016 y COT N° 24AAA231416S de fecha 14 de diciembre de 2016, de donde se desprende la referencia a los R- N° 0001-00045183/82.

Que lo expuesto sobre la situación de bienes con destino a la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, echa por tierra el intento de defensa vinculado al R- N° 0001-00045181, el que en consecuencia se encontraba SIN RESPALDO DE COT.

Paralelamente, es más que evidente que el valor de la mercadería denunciado en el COT que sí fue emitido, en nada se relacionó con el valor real de lo transportado, siendo decididamente grosera la diferencia.

Es dable advertir 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 tal sentido ha expuesto nuestra Alta Jurisprudencia: *"...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. Povoio, Luis D.", Sentencia del 11/10/2001).

Por lo expuesto, es evidente que la infracción se ha tipificado al momento de efectivizarse el transporte cuya verificación y fiscalización se intentara por inspectores de la Agencia de Recaudación y cuyo accionar se viera obstaculizado, en primer lugar, por la falta de *documentación respaldatoria idónea respecto de la mercadería a la que refiere el R- N° 0001-00045181* al momento del traslado de la mercadería, así como la denuncia de un valor irrisorio de lo transportado.

En segundo término, y respecto de los remitos “R” N° 0001-00045182 y 0001-00045183, COT N° 24AAA2314016S (vide fs. 22/23), en el cual se informa un valor decididamente irrisorio de la mercadería, de \$ 20.000 por cada uno de los documentos informados, siendo dicha suma ampliamente disímil con lo informado con la respectivas facturas (vide fs. 16, 19 y 21).

Respecto a las manifestaciones vertidas por el apelante que dichos remitos corresponden a dos clientes distintos, no reviste entidad alguna a los fines que se analizan en autos, ni justifica la falta de diligencia en su actuar.

Entiendo que dichos extremos, sumado a la cantidad y valor de la mercadería, impide hablar de insignificancia o bagatela, recordando asimismo que el desmedro al bien jurídico tutelado en este tipo de infracción formal, no puede ser subsanado mediante presentaciones posteriores.

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 observa que la Autoridad aplicó una multa por la suma de \$ 80.987, la cual resulta equivalente al 19% del valor total de la mercadería trasladada (\$ 426.500).

El juez administrativo funda esa magnitud de conformidad con lo dispuesto por el artículo 7° del Decreto N° 326/97, merituando como atenuante la conducta asumida respecto de sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad a la verificación (vide fs. 24/25) y como agravante la envergadura del giro comercial del contribuyente, información que se desprende de las declaraciones juradas que presentó en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Ganancias e IVA, (vide fs.

28/30).

En orden a ello, considero absolutamente razonable y proporcionada al grado de infracción acreditado la cuantía dispuesta por el acto apelado, siendo pertinente mantener la sanción dispuesta en la instancia anterior. Así dejo expresado mi voto.

POR ELLO, VOTO: **1º)** No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/6 del alcance 1 que corre como fs. 45, por la Dra. Lorena Elizalde, en carácter de apoderada de la firma “ESPERT S.A.” (CUIT 30-70797129-7), contra la Disposición Delegada SEATyS N° 1658, dictada el 4 de abril de 2018 por el Departamento Fiscalización Presencial I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Confirmar el acto apelado en todos sus términos.

VOTO DEL CR. RODOLFO DAMASO CRESPI: Conforme ha quedado expuesta la cuestión, por las razones de hecho y de derecho puestas de manifiesto por el Vocal Instructor, Dr. Angel C. Carballal, acompaño su propuesta resolutive. Así lo dejo expresado.

VOTO DEL DR. FRANCO OSVALDO LUIS GAMBINO: Que por sus fundamentos, adhiero al voto del Dr. Ángel Carlos Carballal.

POR ELLO, SE RESUELVE: **1º)** No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/6 del alcance 1 que corre como fs. 45, por la Dra. Lorena Elizalde, en carácter de apoderada de la firma “ESPERT S.A.” (CUIT 30-70797129-7), contra la Disposición Delegada SEATyS N° 1658, dictada el 4 de abril de 2018 por el Departamento Fiscalización Presencial I de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Confirmar el acto apelado en todos sus términos. Regístrese, notifíquese. Cumplido, 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: "ESPERT S.A ." - 2360-0391767/17

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-07914345-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4863.