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-2025-17691915-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 21 de Mayo de 2025

Referencia: "CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES " - 2360-95510/2024

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-95510/2024, caratulado "CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES ".

Y CONSIDERANDO: Que, a fojas 78, se elevan las actuaciones a este Tribunal (Conf. Art. 121 del Código Fiscal), con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 61/69 (Conf. Art. 115, Inc. "b", del citado código), por la Sra. Micaela Florencia Gallo, en carácter de apoderada de la firma "CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES ", con el patrocinio letrado del Dr. Álvaro C. Luna Requena, contra la Disposición Delegada SEATYS SMP Nº 373/24, dictada a fojas 49/52, por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el citado acto, la Autoridad de Aplicación sancionó a la firma apelante por la comisión de la infracción prevista en el Art. 82 del Código Fiscal, con una multa de PESOS TRES MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL CUATROCIENTOS VEINTITRÉS ($ 3.997.423), al haber verificado el transporte de bienes, dentro del territorio provincial, con un Código de Operación de Traslado y/o Remito Electrónico inconsistente conforme lo establecido por los Arts. 41 y 82 del citado código y 8 Inc. 7 de la Resolución Normativa N°31/2019.

A fojas 80, se deja constancia de que la causa fue adjudicada a la Vocalía de la 9na. Nominación, a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, y que conocerá en la misma la Sala III de este Tribunal (Conf. Acuerdo Extraordinario Nº 100/22). Asimismo, se ordena el impulso de las actuaciones.

A fojas 90, se ordena el traslado del recurso incoado a la Representación Fiscal, para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones (Conf. Art. 122 del Código Fiscal). A fojas 95/99, se agrega el escrito de réplica.

Finalmente, mediante providencia de fojas 100, se hace saber que esta Sala ha quedado definitivamente integrada por el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, a cargo de la Vocalía instructora, conjuntamente con el Dr. Ángel Carlos Carballal y la Dra. Irma Gladys Ñancufil en carácter de Conjueza (Ac. Ordinario N° 65/24 y Ac. Extraordinario N° 102/22); se provee asimismo el ofrecimiento probatorio propuesto por la apelante y se dicta el llamado de autos para sentencia (Conf. Art. 126 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que en el recurso interpuesto, la parte apelante comienza haciendo una síntesis de los antecedentes del caso, afirmando que, al momento de ser solicitada la documentación de la mercadería transportada, se exhibió la misma, emitida de conformidad a la normativa emanada de la AFIP, cumpliendo de esta manera con las exigencias impuestas por esta y por la ARBA.

Alega que, no obstante ello, los inspectores actuantes desconocieron completamente el cumplimiento de las obligaciones formales, alegando que, en su criterio, en el COT se había consignado un valor no representativo del volumen de mercadería transportada, toda vez que el mismo **debió ser de $ 19.987.118,49 (y no de $ 14.342.158,86)**, correspondiente al precio de venta consignado en la factura, infringiendo los Arts. 41 y 82 del Código Fiscal, la Resolución Normativa Nº 31/2019 y el Art. 6 de la Disposición Normativa “B” Nº 01/04.

Advierte que la diferencia pretendida por la ARBA, es el resultado de multiplicar la cantidad del producto por el precio unitario de cada SKU (producto), sin considerar los descuentos en precio que se ven definidos y que son parte integrante del precio de venta de la mercadería transportada; importe sobre el cual, luego, son calculados los impuestos y percepciones correspondientes.

En este contexto, plantea la nulidad del procedimiento sumarial y de la disposición dictada en su consecuencia, alegando que se ha vulnerado el debido proceso adjetivo y su derecho de defensa, al denegarle infundadamente la producción de la prueba informativa ofrecida en la instancia de descargo (Conf. Art. 128 del Código Fiscal).

A su vez, plantea la improcedencia de la sanción aplicada, como consecuencia de la falta de configuración del elemento objetivo de la infracción que se le ha imputado.

En este sentido, analiza el Art. 82 del Código Fiscal y señala que la infracción que consagra sanciona la falta de documentación respaldatoria en el transporte de bienes, circunstancia que, en el caso, no se verifica, toda vez que –tal como se ha

dejado constancia en el acta de infracción– el traslado se realizó con el respaldo de la factura y remito pertinentes (emitidos conforme lo dispuesto por la Resolución General AFIP Nº 1415/03).

Al respecto, aclara que, en su criterio, el COT no es una documentación apta para amparar el traslado de mercadería, sino que se trata de un simple régimen de información.

A continuación, analiza el Art. 2 de la Resolución Normativa Nº 31/2019, y expresa que dicha norma dispone la obligación de informar el "precio de venta", detrayendo unicamente los impuestos; y que, el hecho de que se expueso en la factura la forma en que se llega al precio de venta, a partir de sus precios de lista (esto es, aplicando el descuento comercial), en nada afecta tal circunstancia.

Concluye que el inspector, al momento de labrar el Acta de Comprobación R-078 Nº A273000025430, cometió un error de interpretación en la factura, toda vez que de ella se desprende que el precio final de la venta totalizó la suma de $ 14.342.158,86 (cifra que, precisamente, fue la informada mediante el COT generado).

En otro orden, sostiene que no se ha vulnerado del bien jurídico tutelado, en tanto el transporte se realizó con el amparo del remito, la factura y el COT exigibles, posibilitándose correcto el ejercicio de las facultades de verificación y fiscalización de la ARBA.

Seguidamente, alega la falta de configuración del elemento subjetivo de la infracción imputada.

En este sentido, luego de recordar que los principios penales aplicables al caso (conforme lo ha reconocido desde antiguo la CSJN) no admiten la aplicación de una sanción sin la previa verificación de una conducta reprochable a título de culpa o dolo, alega que no puede el Fisco afirmar la existencia de negligencia en el accionar de la firma contribuyente, la cual documenta las operaciones de transporte y, en particular, la que diera origen alas presentes actuaciones, mediante la documentación antes señalada. 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 gravedad suficiente en la conducta atribuida.

Por último, acompaña prueba documental, y ofrece informativa y pericial contable; y hace reserva del Caso Federal.

II.- Que, a su turno, la Representación Fiscal, luego de resumir los antecedentes del caso y los agravios de la apelante, procede a su refutación.

En primer lugar, con respecto a los diversos planteos de inconstitucionalidad, señala que su tratamiento está vedado en la presente instancia revisora, conforme el Art. 12 del Código Fiscal.

Asimismo, advierte que algunos agravios reeditan los planteos formulados en la instancia previa de descargo, habiendo sido analizados por el *a quo*, quien ha demostrando su improcedencia.

A continuación, aborda el planteo de nulidad del acto y del procedimiento, señalando que la Autoridad de Aplicación ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir una resolución válida y eficaz, respetando en todas ellas el derecho de defensa de la firma sumariada y explicitando los fundamentos y razonamientos que dieron origen a la sanción aplicada.

A su vez, destaca, en relación con la prueba, que el Juez Administrativo 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.

En relación con los agravios de fondo, describe el operativo llevado a cabo por la Autoridad de Aplicación, concluyendo que ha quedado comprobada la materialidad de la infracción, en tanto se constató el transporte de bienes dentro del territorio provincial, con un Remito Electrónico inconsistente, en el que discrepa el valor declarado y el efectivamente transportado.

En cuanto a la diferencia de interpretación sobre el valor informado, hace hincapié, con cita de lo expresado por el Juez Administrativo, en que la Resolución Normativa Nº 31/09 no permite detraer del valor facturado los descuentos comerciales.

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

Agrega que se ha vulnerado el bien jurídico protegido por la norma y recuerda que las infracciones a los deberes formales tienen por finalidad asegurar el regular funcionamiento de la actividad administrativa. Cita doctrina y jurisprudencia.

En otro orden, afirma que este tipo de infracciones son de tipo objetivo y que el elemento subjetivo solo debe ponderarse en punto a la eximición de responsabilidad y siempre que haya mediado caso fortuito o fuerza mayor. Así sostiene que la ausencia del elemento subjetivo invocada, 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.

Por su parte, en lo vinculado al error excusable, aclara que no resulta aplicable al caso, por tratarse de una infracción a un deber formal.

Por último, en relación con el alegado principio de insignificancia o bagatela, señala que el mismo deviene improcedente, en tanto ha quedado acreditado el perjuicio ocasionado a las facultades de verificación y fiscalización de la Agencia.

Conforme lo expuesto, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el planteo del Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.- VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que, tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si –en función de los agravios incoados por la apelante– la Disposición Delegada SEATYS SMP Nº 373/2024, se ajusta a derecho.

Así, en primer término, debo analizar el planteo de nulidad incoado por la recurrente, fundado en la denegatoria resuelta por el Juez Administrativo, con respecto a la producción de la prueba informativa ofrecida en la instancia de descargo, conducente para la resolución de la causa.

Cabe destacar en este punto, que el Art. 128 del Código Fiscal establece, en relación con el procedimiento probatorio vinculado a la instancia de descargo, que: "*La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70° y 114°, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la Autoridad de Aplicación*" (el subrayado me pertenece).

Ahora bien, frente a lo expuesto, debo resaltar de forma preliminar que, conforme surge de los considerandos del acto en crisis (ver fojas 50 Vta.), el Juez Administrativo tuvo por presentada la prueba documental acompañada al descargo y, en relación con la informativa ofrecida, resolvió su rechazo por inconducente, ya que el punto a acreditar (el precio neto total abonado por la firma "ADELCOSTA S.A" en relación con la pertinente factura) se encuentra probado con la documental correspondiente (factura intervenida por los agentes, agregada a fojas 12), siendo así, innecesaria su producción, criterio que, en esencia, es compartido por esta instrucción.

Como puede observarse, luego, el rechazo en cuestión no resulta arbitrario.

No puede dejar de recordarse en este punto, y a mayor abundamiento, que, conforme el Art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial (de aplicación supletoria, según lo dispuesto por el Art. 4 del Código Fiscal), los jueces poseen amplias facultades para decidir la pertinencia y admisibilidad de las pruebas que fueren esenciales para la resolución de la causa, así como también para ordenar la ejecución de medidas para mejor proveer, tal como, por lo demás, se encuentra previsto en el Art. 113 del Código Fiscal.

En el contexto descripto, luego, no se comprueba la existencia de anomalías o vicios que justifiquen la tacha de nulidad que persigue la apelante, por lo que corresponde rechazar el planteo incoado; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, y comenzando con el análisis de los agravios de fondo, debo señalar que, conforme surge del Acta de Comprobación R-078 Nº A273000025430 (agregada a fojas 3), en la Ruta 2 km 400, de la Localidad de Mar del Plata, el 18 de enero de 2024, agentes de la ARBA interceptaron un vehículo marca “IVECO”, modelo 17Oe 25mll, dominio PIN 683, con acoplado marca “CORMETAL”, modelo ac-3-9400- ch90g, dominio OSK 377, ambos propiedad de la firma “COMERCIAL DEL MAR S.A”, conducido por el Sr. Luciano Rodrigo Pascal, DNI 36.781.607, quien transportaba mercadería propiedad de la firma “CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES SAYCA Y G”, desde la calle 95 Ruta Nº 9, de la localidad de Zarate, Provincia de Buenos Aires, hasta la calle Av. Antártida Argentina N°4400, de la ciudad de Mar del Plata, para ser entregada a “ALDECOSTA S.A.” (CUIT Nº 30-71105414-2).

En dichas circunstancias, se deja constancia que exhibe y/o informa Código de Operación de Traslado o Remito electrónico inconsistente, infringiendo lo dispuesto por el Art. 41 del Código Fiscal, la Resolución Normativa Nº 31/19 y el Art. 621 de la Disposición Normativa serie “B” Nº 01/04.

Lo expuesto, derivó, tal como se expuso *ut supra*, en que la ARBA sancionara a la apelante por la comisión de la infracción prevista en el Art. 82 del Código Fiscal, con una multa de PESOS TRES MILLONES NOVECIENTOS NOVENTA Y SIETE MIL CUATROCIENTOS VEINTITRES ($ 3.997.423), al haber verificado el traslado de bienes dentro del territorio provincial, exhibiendo un remito electrónico inconsistente, infringiendo –de esta manera y como se expuso– lo establecido por los Arts. 41 y 82 del citado código y 8 Inc. 7 de la Resolución Normativa Nº 31/19.

Cabe recordar, que el Art. 82 del Código Fiscal, en su texto vigente al momento de la presunta infracción, en su parte pertinente disponía: “*Serán objeto de decomiso los*

bienes cuyo traslado o transporte, dentro del territorio provincial, se realice sin la documentación respaldatoria que corresponda, con documentación respaldatoria parcial y/o que no se ajuste a la forma, modo y condiciones que exija la Autoridad de Aplicación. En aquellos supuestos en que el traslado o transporte a que refiere el primer párrafo de este artículo se realice con documentación respaldatoria parcial y/o que no se ajuste a la forma, modo y condiciones exigidas, la Autoridad de Aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa graduable entre el veinte por ciento (20 %) y el cincuenta por ciento (50 %) del valor de los bienes transportados, no pudiendo la misma ser inferior a la suma de pesos ciento cuarenta y siete mil seiscientos ($147.600)" (texto según Ley N° 15.479).

Así, debe advertirse que el encuadre legal elegido como fundamento de derecho del acto sancionatorio, en el Art. 82 del Código Fiscal, luce ajustado a derecho.

A su vez, resulta útil resaltar que la citada norma, para los supuestos de documentación respaldatoria que no se ajusta a la forma, modo y condiciones exigidas habilita una opción en punto a la sanción posible: decomiso o multa. Tal elección, huelga advertir, orbita dentro de las facultades discrecionales de la Administración Tributaria.

En el caso bajo estudio, la elección efectuada a favor de la sanción de multa se presenta como el ejercicio razonable de esa discrecionalidad reconocida por el legislador.

Pues bien, para completar el marco legal que regula la conducta aquí analizada, debe también recordarse que el Art. 41 de Código Fiscal, establece: "*El traslado o transporte de bienes en el territorio provincial deberá encontrarse amparado por un código de operación de traslado o transporte, cualquiera fuese el origen y destino de los bienes. El referido código deberá ser obtenido por los sujetos obligados a emitir los comprobantes que respaldan el traslado y entrega de bienes, o por el propietario o poseedor de los bienes, en forma gratuita, previo al traslado o transporte por el territorio provincial, mediante el procedimiento y en las condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación. Quienes realicen el traslado o transporte de los bienes deberán exhibir e informar ante cada requerimiento de la Autoridad de Aplicación, el código de operación de traslado o transporte que ampara el tránsito de los mismos. El incumplimiento de la obligación prevista en el presente artículo será sancionado de acuerdo a lo establecido en el Título X o en el artículo 72 y siguientes de este Código, según corresponda*".

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 cuyo importe, a criterio de la ARBA (menor al exigido), 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.

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 trasporte 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 Nº 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, un 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 (precio unitario por cantidad de productos) de $ 19.987.118,5; resultando una multa de $ 3.997.423. 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 (a fojas 12); 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: Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la Sra. Micaela Florencia Gallo, en su carácter de 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, y confirmar la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 373/24, en cuanto ha sido materia de agravios.

VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: Comenzando con el análisis de los agravios traídos en apelación y en virtud de no compartir los fundamentos expuestos por el vocal instructor, Cr. Rodolfo Crespi, es que corresponde emitir el presente voto.

En primer lugar, sí es que coincido con el rechazo a los planteos de nulidad opuestos, aunque a partir de allí, disiento en cuanto a la interpretación efectuada sobre las normas aplicables y la solución propuesta, a la luz de los principios jurídicos aplicables a la materia de la que tratan las presentes actuaciones.

Observo que la discrepancia entre las partes radica en que, para el Fisco, la firma exhibe un COT inconsistente, motivado ello en el supuesto valor irregular declarado de la mercadería transportada, incurriendo así en la comisión de la infracción tipificada en el artículo 82 del Código Fiscal, a partir de haber infringido las disposiciones contenidas en el artículo 41 del citado Cuerpo, la Resolución Normativa Nº 31/2019 y el artículo 621 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 01/2004.

Por su parte, para el imputado, el precio de venta es el que surge de la factura, el que no se ve afectado por el hecho de que se haya dejado expuesta la forma en la cual se llega a dicho precio, es decir, precios 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".

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).

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 Nº 31/19 (modificada por la Resolución Normativa Nº 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..."*.

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 de conceptos tributarios que forman 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 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 inumerables 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 12), el cual es el que percibirá de sus clientes por los productos o servicios, con lo cual es dable concluir que ha actuado conforme a derecho. 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 y los importes, tal como surge de la inspección ocular realizada sobre el inventario efectuado 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), en tanto no se verifica que el instrumento emitido *"...no se ajuste a la forma, modo y condiciones exigidas, la Autoridad de Aplicación..."*, la que en ningún lado exige que no se contemplen en el valor de la mercadería a informar, los descuentos comerciales.

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, analizando el tema ya en el marco sancionatorio, 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° 373/24, lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1°) 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° 373/2024 dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Dejar sin efecto la citada disposición.

VOTO DE LA DRA. IRMA GLADYS ÑANCUFIL: En virtud de las consideraciones de hecho y de derecho puestas de manifiesto por el Dr. Angel C. Carballal, adhiero a su voto y comparto su propuesta resolutiva. Así lo dejo expresado.

POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE: **1°)** 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° 373/2024 dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2°)** Dejar sin efecto la citada disposición. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.05.19 18:28:57 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.05.20 09:51:40 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

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

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

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2025.05.21 13:52:03 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mercedes Sastre
Secretaria
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: 2025.05.21 13:52:04 -03'00'

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Providencia

Número: PV-2025-17693354-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Miércoles 21 de Mayo de 2025

Referencia: “CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES ” - 2360-95510/2024

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-17691915-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4909.

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: 2025.05.21 13:56:16 -03'00'

Mercedes Sastre
Secretaria
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: 2025.05.21 13:56:17 -03'00'