



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

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

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: expediente N° 2360-0086445 del año 2023 caratulado "CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES".

AUTOS Y VISTOS: El expediente N° 2360-0086445 del año 2023 caratulado "CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES".

Y RESULTANDO: Que a fojas 69/79, 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° 10397, T.O. 2011 y modificatorias), contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 53 dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 17 de enero de 2024.

Que mediante el citado acto, obrante a fojas 58/63, 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 dos millones quinientos dieciocho mil novecientos treinta y seis (\$2.518.936).

A fojas 89, el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

A fojas 91, se hace saber a las partes que la causa ha sido adjudicada para su instrucción a la Vocalía de la 3ra. Nominación a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, en carácter de Vocal Subrogante (conf. Acuerdo Extraordinario N° 100/22), quedando radicada en la Sala I.

Que a fojas 100, 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 103/107 el pertinente escrito de réplica.

Por último, se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Dr. Angel Carballal y con el Dr. Luis Alejandro Mennucci en carácter de Conjuez. (Acuerdo Ordinario N° 65/24, Acuerdo Extraordinario N° 102/22). 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 parte recurrente tras hacer un relato de los antecedentes del caso plantea, en primer lugar, la nulidad de 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 afirmando que la diferencia planteada por ARBA respecto al precio informado en el COT emitido por la firma en ningún modo puede implicar la configuración de la infracción prevista en el artículo 82 del Código Fiscal, toda vez que interpreta 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 descripta 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, y ofrece 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. 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, de la lectura de los considerandos, surge con claridad el tratamiento fiscal otorgado, su sustento fáctico y fundamento normativo exployados de manera tal que brindan apoyo a la causa del ajuste.

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 N° 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 CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si —en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante—, la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 53 dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 17 de enero de 2024 se ajusta a derecho.

Que frente al planteo de nulidad, fundado en vicios que afectan el procedimiento y la motivación del acto apelado, vulnerando el derecho de defensa del contribuyente,

cabe recordar que el artículo 128 del Código Fiscal -Ley 10397- T.O.2011 y modifs., circunscribe el ámbito de procedencia de la nulidad, y prevé -en primer término y como supuesto de la misma- a la *"omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114..."* y asimismo, que el artículo 70 del referido Código, establece en lo que aquí interesa, que: *" Estas resoluciones (en referencia a las resoluciones sancionatorias) deberán contener la indicación del lugar y fecha en que se practique, nombre del interesado, su domicilio fiscal y su número de contribuyente o responsable, según el caso, las circunstancias de los hechos, el examen de la prueba cuando se hubiera producido, las normas fiscales aplicables, la decisión concreta del caso y la firma del funcionario competente" .*

No resulta ocioso señalar al respecto, que la motivación, en tanto elemento esencial del acto administrativo, garantiza a los administrados el derecho a obtener una resolución fundada, que contenga los razonamientos y antecedentes de hecho y de derecho en que se basa, como valladar frente a la arbitrariedad del ejercicio de los poderes públicos.

Así, destacando que la existencia de dicho elemento esencial en el acto, no implica el acierto en la selección, interpretación y aplicación de las disposiciones legales (circunstancia esta última que debe ser resuelta por vía del recurso de apelación y no de nulidad), cabe advertir que, surgen de la lectura de los considerandos de la disposición impugnada, los razonamientos y antecedentes de hecho y de derecho meritados por el juez administrativo para resolver en el modo en que lo hizo dictando un acto con todos sus elementos en regla. En igual sentido lo he dejado expresado en autos, "MOLINOS OLAVARRÍA SA ", Sent. del 31/08/202,1 Registro N° 4371, Sala III.

En cuanto a la negativa de ARBA a producir la prueba informativa ofrecida, este Cuerpo, con expresa cita del art. 384 del C.P.C.y C. de la Provincia de Buenos Aires de aplicación supletoria, se ha pronunciado en orden a la denegación de pruebas ofrecidas por los recurrentes, en sentencia dictada por la Sala II, en los autos "PENNISI S.R.L.", del 27/03/2003; poniendo de resalto que los jueces de mérito, en este caso los jueces administrativos, tienen facultades para elegir las pruebas que fueren esenciales y decisivas para la resolución de la causa (S.C.J.B.A., Ac. Fs. 483 y vta./484). A mayor abundamiento, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, ha expresado que la garantía de la defensa en juicio no impone la recepción de toda la prueba que se ofrezca, siempre que se observen las formas sustanciales del juicio (Ac. Y Sent. 1957,V. V.p. 283).

Que la finalidad perseguida por la apelante con la producción de la prueba informativa ofrecida, se vio satisfecha con la exhibición de la factura A N°9553-00002833 en oportunidad del labrado del Acta de infracción y que obra a fs. 6; de allí

que su producción deviene innecesaria para resolver la controversia de autos.

Por lo expuesto, corresponde rechazar el planteo nulitivo del acto impugnado, lo que así declaro.

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.” 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.

Conforme surge del Acta de Comprobación R-078 N°A 2023000369000023178 (agregada a fs. 3) confeccionada el 25 de octubre del año 2023, los fiscalizadores detuvieron un vehículo marca SCANIA, modelo T113H 4X2 42 DSC320, dominio BRR894, con acoplado marca Lambert, modelo S12 C8, dominio LPN722, ambos propiedad de Cooperativa de Trabajo Limitada BUR, CUIT N.º 30-68133641-5, con domicilio en calle Estado de Israel N° 1040 de la ciudad de Mar del Plata, provincia de Buenos Aires. Consultado al chofer a cargo, manifestó que se hallaba transportando mercadería propiedad de la firma “Cervecería y Maltería Quilmes S.A.I.C.A. Y G.” CUIT N° 33-50835825-9, desde el domicilio sito en Dr Carrillo y Gral. Paz N° 600 de la ciudad de La Matanza, provincia de Buenos Aires, para ser entregada a “COMERCIAL DEL MAR S.A.” (CUIT N° 30-68249630-0), en su establecimiento de la calle Génova N° 9845, de la localidad de Mar del Plata, Provincia de Buenos Aires, mostrando, en respaldo de los bienes transportados, el Remito R N° 3277-00018034 y Factura A N° 9553-00002833 ambos de fecha 25/10/2023 de la firma CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES SAICA Y G CUIT N° 33-50835825-9 y consignando un Remito Electrónico, verificado en WAP N° 0910327700018034, por un valor de **\$ 7.431.198,06**.

Los fiscalizadores, discrepan con el valor declarado e informado a la ARBA mediante el referido Remito Electrónico en el entendimiento de que el valor de la mercadería transportada alcanza un total de **\$12.594.681,87** atento lo cual consideran que resulta infringido lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal, Ley 10397, T.O. 2011 y modifs., conforme su reglamentación efectuada con el dictado de la Resolución Normativa N.º 31/19 -modificada por R.N. 27/23, vigente desde el 4 de octubre de 2023-, encuadrando tal conducta en lo dispuesto por el artículo 82 del Código Fiscal T.O. 2011 y modifs., por tratarse de una información “inconsistente”.

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 presentar documentación 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*”.

Cabe destacar, que la firma explica, que el menor valor declarado en el Remito Electrónico (\$ 7.431.198,06 frente al precio de lista de \$12.594.681,87) responde al

valor neto de la factura, luego del cómputo del importe de los descuentos efectuados por **\$5.164.082,84**.

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”* (vide fs. 76 vta).

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), además de la que se encuentra bajo análisis, 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 el 4 de octubre 2023.

Acreditada la materialidad de la infracción, es dable resaltar que el accionante tampoco recurrió a ejercer su derecho de consulta prevista en el Capítulo V del Código Fiscal, 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.

Que todo lo argüido por la firma para enervar la conducta reprochada en autos, ha sido evaluada por el legislador como un hecho lesivo del bien jurídico tutelado, habida cuenta que el hecho de obstaculizar la tarea tendiente a verificar y fiscalizar el acatamiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes o responsables mediante el incumplimiento de estos deberes formales ocasiona un daño cuya represión se encuentra contemplada en la Ley.

Al respecto ha señalado la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia "*...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 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/ Pavolo, Luis D.", Sentencia del 11/10/2001).

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%), considerando los atenuantes previstos en los incs. a) y c) del art. 7 del Dec. 326/97; sobre el valor de la mercadería, entendido como el precio de venta (precio unitario por cantidad) de \$ 12.595.276,87, resultando una multa de Pesos, dos millones quinientos dieciocho mil novecientos treinta y seis (\$2.518.936). 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 6); 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, RESUELVO: 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° 53/24, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata, con fecha 17 de enero de 2024, en cuanto ha sido materia de agravios. Regístrese, notifíquese, devuélvase.

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 N° 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 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...”.

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 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 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.

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° 53/24, 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° 53 dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 17 de enero de 2024. **2º)** Dejar sin efecto la citada disposición. Regístrese, notifíquese, devuélvase.

VOTO DEL CONJUEZ LUIS ALEJANDRO MENNUCCI: Atendiendo al análisis de los hechos y por los fundamentos de derecho expuestos por el Vocal Dr. Angel C. Carballal, adhiero a la solución por él propiciada.

POR ELLO, 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° 53 dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de

Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 17 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: Expediente N° 2360-0086445 del año 2023 caratulado "CERVECERIA Y MALTERIA QUILMES".

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2025-34572217-GEDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2680.---