



## 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-2025-28916398-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Lunes 18 de Agosto de 2025

**Referencia:** “ACINDAR IND. ARG. DE ACEROS S.A. 2360-0099194/24”

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0099194, del año 2024, caratulado “ACINDAR IND. ARG. DE ACEROS S.A”.

**Y CONSIDERANDO:** Que, a fojas 129, se elevan las actuaciones a este Tribunal (Conf. Art. 121 del Código Fiscal), con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 53/62 por la Dra. Barbara Holgado, en carácter de apoderada de la firma “ACINDAR IND. ARG. DE ACEROS S.A”, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4555/2024, dictada a fojas 48/51 por el Departamento Fiscalización Presencial II, 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 cinco millones cinco mil (\$ 5.005.000), al haber constatado el transporte de bienes de su propiedad, dentro del territorio provincial, sin documentación respaldatoria válida, infringiendo de esta manera lo dispuesto en la Resolución General N° 1415/03 de la AFIP (Arts. 27, 28 y 29 y Anexo V), a la cual remite la Provincia de Buenos Aires a través del Art. 621 de la Disposición Normativa serie “B” N° 1/04.

A fojas 131, se deja constancia de que la causa fue adjudicada a la Vocalía de la 9na. Nominación, a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi (en carácter de Vocal subrogante; Conf. Acuerdo Extraordinario N° 100/22), y que, en orden a ello, conocerá en la misma la Sala III de este Tribunal.

A fojas 137, se impulsa el trámite de las actuaciones y, a fojas 143, subsanadas las

deficiencias formales del recurso incoado, se ordena su traslado a la Representación Fiscal, por el término de treinta (30) días, para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones (Conf. Art. 122 del Código Fiscal). A fojas 147/149, se agrega el escrito de réplica.

Finalmente, mediante providencia de fojas 150, 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 el Dr. Luis Alejandro Mennucci en carácter de Conjuez (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, mediante el recurso interpuesto, la firma apelante efectúa una síntesis de los antecedentes del caso y de la disposición recurrida, y plantea los siguientes puntos de agravio.

En primer lugar, opone la falta de configuración de la infracción tipificada en el artículo 82, segundo párrafo, ante la ausencia de los elementos objetivo y subjetivo.

Destaca que no puede existir infracción alguna, por cuanto los bienes transportados circulaban con respaldo documental suficiente, en tanto eran de su propiedad; y que, por lo demás, el transporte era entre las plantas de ACINDAR.

A continuación, cita la Disposición Normativa serie "B" N° 1/2004 y la Resolución Normativa N° 31/2019, y sostiene que regulan el respaldo documental del traslado de mercadería vendida y/o sujeta a una operación comercial que involucra a más de una parte, todo lo cual no acontece en autos.

Reitera, en este sentido, que no se verifica cambio de titularidad alguno respecto a la mercadería y que no podía existir factura y remito asociado a ella porque la misma no fue vendida, sino tan solo trasladada de un depósito de ACINDAR a otro.

Destaca que en el caso concreto, los bienes eran transportados con dos remitos: "R" N° 0374-00542327 y "R" N° 0374-00542328, exhibidos al momento del control.

Concluye que la aplicación de la multa es ilegítima, debiendo revocarse la resolución

Por otra parte, afirma asimismo que en autos no se verifica la concurrencia del elemento subjetivo de la infracción imputada, ante la falta de dolo o culpa en su conducta. Alega en este punto, que no es exacto que se pueda presumir la culpa.

En otro orden se agravia de la multa aplicada. Afirma que se ha fijado considerando el valor de la mercadería transportada consignado por el conductor, quien no posee

los elementos para semejante afirmación. Aduce que la resolución dictada es arbitraria, debido a que ha omitido en este punto considerar la prueba ofrecida, violando la garantía constitucional de defensa en juicio.

A continuación procede al análisis del valor de la mercadería conforme al “Análisis de precios de material” del sistema SAP de la empresa, concluyendo que el valor real de aquella asciende a \$ 6.530.389,50.

Afirma que ignorar el citado planteo, implicaría atentar contra el principio de proporcionalidad de la sanción y el principio de razonabilidad.

A su vez, señala que existe falta de proporción entre el perjuicio económico y el bien jurídico tutelado, deviniendo la multa en irrazonable.

En otro orden, agrega que la resolución dictada menciona que se han considerado los atenuantes y agravantes previstos en el Art. 7 del Decreto N° 326/97 sin especificar cuales, superando el máximo legal establecido para la infracción enrostrada y violando su derecho de defensa. Resalta que al momento de la detención, el transportista exhibió sin resistencia la documentación respaldatoria que tenía en su poder, debiendo por tanto la ARBA considerar como atenuante a la actitud asumida frente a la fiscalización.

Afirma que, en el caso concreto, tomando el valor mercadería, el monto de la multa a imponer es de \$ 4.550.000.

Hace reserva del caso federal y solicita se revoque la disposición apelada.

**II.-** Que, a su turno, la Representación Fiscal, luego de efectuar un resumen de los antecedentes del caso y de los agravios de la apelante, recuerda, frente a los diversos planteos de inconstitucionalidad, la incompetencia de este Tribunal para emitir un pronunciamiento en el sentido requerido (Art. 12 del Código Fiscal).

A su vez, advierte asimismo que, algunos de los agravios esgrimidos en el recurso, reeditan planteos formulados en la instancia de descargo, habiendo sido analizados por el *a quo* y quedando demostrada su improcedencia.

Con relación a los agravios de fondo, cita el acta y señala que, habiéndose constatado que el transporte de la mercadería dentro de la Provincia de Buenos Aires se realizó con un remito inválido (que no cumple con los requisitos exigidos toda vez que debió exhibir los remitos tipo “R” o documento equivalente), el Juez Administrativo concluyó que los hechos verificados confirman que la conducta sumariada encuadra en la infracción tipificada.

Entrando en el análisis del planteo atinente a la falta del elemento objetivo de la infracción, indica que, conforme se reseña en el Acta de Comprobación R-078 "A" N°2023000483000024292, la mercadería transportada era propiedad de la firma recurrente, no pudiendo quedar esta ajena a las circunstancias del transporte, por lo que debió realizar el traslado con el respaldo documental pertinente.

Señala que el contenido de las actas goza de plena fe, en tanto revisten el carácter de instrumento público, y que no ha sido redargüida de falsedad. Cita jurisprudencia al respecto.

En cuanto a la ausencia de subjetividad, advierte que la conducta ha sido encuadrada en la tipificación legal y sancionada acorde a derecho por el *a quo*, quien se ha limitado a aplicar las normas vigentes a su respecto.

Destaca a su vez que en el acto en crisis se ha efectuado el relato de los hechos y se han expuesto los fundamentos de derecho que han llevado a la causa del sumario, exponiéndose las circunstancias que le dieron origen, con detalle de la causal de la sanción.

Agrega que, no debe perderse de vista que la motivación no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculos utilizados.

En cuanto a la falta de valoración de la prueba ofrecida, remarca que el juez administrativo ha actuado conforme al Art. 384 del Código Procesal Civil, que habilita a los jueces a elegir las pruebas esenciales y decisivas para la resolución de la causa. Cita jurisprudencia.

Respecto a la falta de proporcionalidad de la multa aplicada y su pedido de recálculo, cita el acta confeccionada donde surge el contenido del camión y su valor. Agrega que, el valor no pudo ser acreditado con la prueba ofrecida, ya que la misma resultó insuficiente.

Finalmente, en referencia al cuestionamiento sobre la graduación de la multa impuesta, menciona que el *a quo* se ha expedido a su respecto, a cuyos términos se remite por razones de economía procesal, señalando que para el cálculo ha tenido en cuenta en las constancias obrantes en autos, el valor de la mercadería trasladada, como asimismo elementos atenuantes y agravantes previstos en el Art. 7 del Decreto N° 326/97, graduándose la misma en un porcentaje cercano al mínimo legal.

Afirma así que el Juez Administrativo ha encuadrado la conducta detectada en la infracción tipificada, como ausencia total de documentación respaldatoria, conforme

la escala prevista en el tercer párrafo del Art. 82 del Código Fiscal (texto según Ley N° 15.391); y que las defensas traídas no han logrado desvirtuar el acto en crisis.

Conforme ello, solicita se confirme la disposición apelada y señala que la reserva del Caso Federal debe tenerse presente para el momento procesal oportuno.

**III.- VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedada delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si –en función de los agravios incoados por la apelante– la Disposición Delegada SEATyS N° 4555/24, se ajusta a derecho.

Así, en primer lugar debe analizarse el planteo por el cual se afirma que el Fisco yerra al rechazar las pruebas ofrecidas en la instancia de descargo, toda vez que el mismo encierra un evidente pedido de nulidad.

Al respecto, lo primero que debe aclararse es que, en rigor, la sumariada, en la instancia de descargo, no ofreció prueba alguna, sino que acompañó, al mismo, documental tendiente a acreditar lo que –sostiene– es el valor real de la mercadería transportada, dos (2) capturas de pantalla de “Análisis de precios de material” del sistema SAP de la empresa (ver Anexo III agregado a fojas 24/26).

En este marco, corresponde recordar que el Art. 128 del Código Fiscal dispone: “*El recurso de apelación comprende el de nulidad. La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114...*”; y que, por su parte, en relación con las resoluciones que apliquen multas, el Art. 70 de dicho código señala, en lo que aquí interesa: “*Estas resoluciones 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*” (el subrayado no consta en el original).

Frente a ello, advierto que en el acto apelado, a fojas 49, el Juez Administrativo señaló expresamente que la prueba en cuestión resultaba, en su criterio, insuficiente para acreditar el valor de los bienes transportados.

Conforme ello, y más allá de la escueta fundamentación brindada por el funcionario actuante, considero que el acto se encuentra suficientemente motivado en este punto, debiéndose analizar el planteo incoado por la apelante, en todo caso, a la luz del recurso de apelación interpuesto, junto con la pertinente impugnación incoada con respecto al valor de la mercadería; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, comenzando con el análisis de los agravios de fondo

incoados, cabe destacar de forma preliminar que la infracción a los deberes formales atribuida a la firma del epígrafe se originó en un “Control de Mercadería en Tránsito” llevado a cabo por el Fisco el 19 de diciembre de 2023, en la Ruta 9, km 231, de la localidad de San Nicolás, Provincia de Buenos Aires (ver Acta de Comprobación R-078 N° A2023000483000024292, agregada a fojas 2).

En dicha ocasión, agentes de la ARBA interceptaron un vehículo marca “SCANIA”, modelo “R 540”, dominio “AF 389 UV”, con Acoplados marca “VULCANO”, modelos “CSSD” y “CSST”, dominios “AG 249 HO” y AG 249 HP”, propiedad de “TRANSPORTE IBARRA HNOS”, conducido por el Sr. Juan Carlos Cardozo, chofer de la empresa “TRANSPORTE IBARRA HNOS”, quien transportaba mercadería de propiedad de la firma “ACINDAR INDUSTRIA DE ACEROS S.A.”, desde Ruta Provincial 21 km 247 s/n de la ciudad de Villa Constitución, Provincia de Santa Fé, para ser entregada en el domicilio sito en la calle Dr. Ignacio Arieta, N° 4936, de la localidad de La Tablada, Provincia de Buenos Aires a la propietaria.

En estas circunstancias, requerida la documentación respaldatoria de la mercadería transportada, se dejó sentado: *“38670 KG de rollos de alambre, coincidente en detalle y cantidad con remito no válido R N.º 0374-00542327/542328, de la firma ACINDAR INDUSTRIA ARG DE ACEROS SA con CUIT N° 30501199253 de fecha 19/12/2023, sin CAI y sin vencimiento de CAI”*.

Sobre dicha base, se señaló: *“No exhibe NINGUNA documentación de respaldo válida para el transporte de la mercadería en tránsito, infringiendo lo dispuesto por los artículos 27,28 y 29 Anexo V 1 a) y ss RG N° 1415/03 AFIP y sus complementarias, concordantes y modif., y el artículo 621 de la DN B N° 01/04...”* (ver punto 3 del acta).

Lo expuesto, derivó en que la ARBA sancionara a la firma apelante por la comisión de la infracción prevista en el Art. 82 del Código Fiscal, con una multa de PESOS CINCO MILLONES CINCO MIL (\$ 5.005.000), al haber verificado el traslado de bienes de su propiedad dentro del territorio provincial, sin documentación respaldatoria válida, infringiendo de esta manera lo establecido por los artículo 27, 28, 29 y Anexo V de la Resolución General N° 1415/03 de la AFIP y modificatoria, ala que remite el Art. 621 de la Disposición Normativa serie “B” N° 01/04.

De este modo, en primer lugar, cabe recordar que en el Título X del Código Fiscal, el citado Art. 82, vigente a la fecha de comisión de la infracción imputada, disponía en lo que aquí interesa lo siguiente: *“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 sesenta mil (\$60.000). En aquellos supuestos en que el traslado o transporte a que refiere el primer párrafo de este artículo se realice en ausencia total de la documentación respaldatoria que corresponda, la Autoridad de Aplicación, de optar por la aplicación de la sanción de multa, podrá graduarla entre el cincuenta por ciento (50%) y hasta el ochenta por ciento (80%) del valor de los bienes transportados, no pudiendo la misma ser inferior a la suma de pesos sesenta mil (\$60.000)” (texto según Ley N° 15.391; el subrayado me pertenece).

A su vez, que el Art. 621 de la Disposición Normativa serie “B” N°1/2004, expresa: “Los contribuyentes y responsables deberán emitir facturas, remitos o documentos equivalentes y llevar el registro de sus operaciones, en la forma y condiciones que fija la Resolución General N° 1415 de la Administración Federal de Ingresos Públicos y sus complementarias y modificatorias”.

Y finalmente, y trascendental en atención a la controversia ventilada en autos, que el Art. 21 de la Resolución Normativa N° 31/19 (texto según Resolución Normativa N° 27/21) dispone, en lo que aquí interesa: “Establecer que, a los efectos previstos en el artículo 82 del Código Fiscal (Ley N° 10397 -T.O. 2011- y modificatorias), se considerará que existe: A) **AUSENCIA TOTAL DE DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA**, cuando se verifique alguno de los siguientes supuestos, respecto de la totalidad de la mercadería transportada –y con independencia de la generación del Código de Operación de Transporte o documento equivalente-. Y prevé: “En los casos contemplados 3) Transporte de mercaderías amparado mediante facturas, remitos o documentos equivalentes que no cumplan con los requisitos que deben figurar preimpresos respecto del comprobante y del emisor, según lo establecido en el Anexo V, punto I a), de la Resolución General N° 1415 y modificatorias de la AFIP (o aquella que en el futuro la sustituya)” Y prevé: “En los casos contemplados en el subinciso 1) **se aplicará la sanción de decomiso. En los supuestos regulados en los restantes subincisos se aplicará la sanción de multa que se graduará de acuerdo a lo previsto en el artículo 82, tercer párrafo, del Código Fiscal**” (lo resaltado no consta en el original).

A su vez, cabe destacar, en el Anexo V de la Resolución General –AFIP– N° 1415 (“DATOS QUE DEBEN CONTENER LOS REMITOS, LAS GUIAS, O DOCUMENTOS EQUIVALENTES”), inciso 1 (“Respecto del emisor y del

*comprobante*”), sub-inciso “A” (“*Preimpresos*”), punto 12 (“*Código de autorización de impresión, precedido de la sigla 'CAI N° ...'*”), el CAI figura como un requisito preimpreso.

Consecuentemente, en el contexto descripto, no cabe sino rechazar el agravio incoado por la apelante, según el cual considera que la normativa descripta comprende, únicamente, al transporte mercaderías vendidas o los que se verifique un cambio de titularidad en la misma, al no desprenderse en este sentido indicio alguno que permita inferir lo erróneamente firmado por aquella.

Así, habiéndose verificado el transporte de mercadería de propiedad de la firma de autos amparada en un remito inválido, sin CAI y sin vencimiento de CAI (lo cual, no ha sido negado por la apelante), corresponde confirmar la configuración material de la infracción imputada a la firma apelante; lo que así declaro.

Establecido lo que antecede, y continuando con el análisis de la configuración de la infracción, cabe destacar que la apelante afirma que en autos no se verifica la concurrencia del elemento subjetivo de la misma, ante la falta de dolo o culpa en su conducta.

Frente a ello, he señalado en diversos precedentes de este Tribunal (ver, entre otros muchos, “Microgauss S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 26 de marzo de 2019, Registro N° 4084; asimismo, “Molino Olavarría SA”, Sentencia de Sala III de fecha 31 de agosto de 2021, Registro N° 4371) que, este tipo de infracciones, formales, son esencialmente subjetivas, requiriendo para su configuración, un actuar negligente por parte del sujeto imputado. Todo ello, sin desconocer que, contrariamente a lo sostenido en el recurso bajo tratamiento, acreditado el elemento objetivo de la misma, resulta una carga del interesado demostrar su ausencia de culpabilidad.

En este contexto, advierto sin embargo que la apelante no ha presentado argumentos, ni invocado excusa válida alguna que, desde este plano del análisis, se relacione estrictamente con la infracción enrostrada, resultando así injustificable la inexistencia de CAI y su vencimiento en los remitos constatados por los agentes de la ARBA.

Consecuentemente, corresponde rechazar el agravio incoado y confirmar la configuración en autos de la infracción imputada por la Autoridad de Aplicación; lo que así declaro.

Llegado a este punto, corresponde analizar el monto de la multa aplicada por el Fisco, a la luz del agravio de la apelante por el cual afirma que el valor de la mercadería utilizado por aquél para el cálculo de dicha sanción resulta incorrecto.

En este sentido, cabe recordar que el Fisco aplicó a la sumariada una multa de pesos cinco millones cinco mil (\$ 5.005.000), equivalente al cincuenta y cinco por ciento (55%) del valor de la mercadería transportada en infracción, informado en el acta de comprobación agregada a fojas 2; esto es, de pesos nueve millones cien mil (\$ 9.100.000).

Ahora bien, frente a lo expuesto, la apelante alega en su recurso que, en rigor, el valor de dicha mercadería es de pesos seis millones quinientos treinta mil trescientos ochenta y nueve con cincuenta centavos (\$ 6.530.389,50), tal como surgiría de la fórmula peso por tonelada y del "Análisis de precios del material" del sistema SAP de la empresa, acompañando en aval de su postura, dos capturas de pantallas de este último, en el que figuran diversos campos de valores a completar por la propia administrada.

Sin embargo, a juicio de suscripto, dicha documental, luce insuficiente para tener por acreditadas sus afirmaciones, al no ser respaldada por otra prueba documental que permita fidedignamente constatar dichos valores. Por lo demás, advierto, tampoco se ha ofrecido prueba al respecto.

Consecuentemente, debe rechazarse el plante formulado en este punto; lo que así declaro.

Resuelto ello, frente al planteo vinculado al alcance de la sanción aplicada, fijada – reitero– en un monto equivalente al 55% del valor de los bienes transportados en infracción, advierto que el Juez Administrativo, en el acto recurrido, se limitó a señalar en este punto: *"...a efectos de graduar la multa impuesta en autos se han considerados los atenuantes y agravantes previstos en el art. 7 del Decreto N.º 326/97. Que en función de lo expuesto y del valor de la mercadería trasladada, corresponde fijar la multa en la suma de pesos cinco millones cinco mil (\$ 5.005.000)"* (ver fojas 49 Vta.).

Conforme ello, y recordando que, de los principios aplicables al sistema represivo-tributario, se deriva la potestad para evaluar si la pena resulta proporcional a la naturaleza de la infracción constatada, facultad que surge indubitable con relación a la intervención de este Tribunal de lo dispuesto en el Art. 29 del Decreto- Ley N° 7603/70, considero que corresponde hacer lugar en este punto al recurso incoado y reducir el *quantum* de la multa aplicada al mínimo de la escala legalmente prevista por el tercer párrafo del Art. 82 del Código Fiscal (esto es, el 50% del valor de la mercadería transportada en infracción); lo que así declaro.

**POR ELLO, VOTO: 1)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Dra. Barbara Holgado, en carácter de apoderada de la firma "ACINDAR IND.

ARG. DE ACEROS S.A”, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4555/2024, dictada por el Departamento Fiscalización Presencial II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2)** Reducir la multa aplicada por la Autoridad de Aplicación al mínimo de la escala legalmente prevista por el Art. 82, tercer párrafo, del Código Fiscal. **3)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

**VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL:** Llamado a votar en segundo término y sobre la base de los hechos descriptos por mi Colega instructor y las normas aplicables al caso que se detallan en su voto, debo expresar mi disidencia parcial con la propuesta resolutive realizada.

Tal como fue detallado en el voto que antecede, la Agencia de Recaudación aplicó a la firma de autos, la sanción prevista y penada en el artículo 82 del Código Fiscal, en virtud de haberse constatado el transporte de bienes sin la documentación de respaldo válida, esto es, exhibe Remitos que si bien describen fielmente la mercadería transportada, no constan de CAI (Código de Autorización de Impresión) impreso ni, obviamente, de fecha de vencimiento del mismo. El traslado era de mercadería propia de una planta a otra de la firma, extremo no debatido en autos.

Sobre la base de estas omisiones, a tenor de lo establecido por la Resolución Normativa N° 31/2019 y modificatorias, entiende que la ausencia de documentación de respaldo es total, aplicando la sanción del 55% del valor de los bienes transportados, sobre la base de la escala pertinente del mencionado artículo 82 (texto según Ley N° 15.391).

Así las cosas, coincidiendo con la instrucción, es indudable que se detectan y acreditan irregularidades de parte de la firma infractora.

Sin perjuicio de ello, tal como recientemente tuve la oportunidad de expresar en el marco de una causa de similares características (en autos “UOLE S.A.”, Sentencia de fecha 27 de mayo de 2025, Registro 4915 de esta Sala), es de recordar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto ahora interesa, estableció diversas pautas de interpretación de las leyes, especialmente de las que rigen en materia tributaria. En este orden, la primera fuente para determinar la voluntad legislativa es la letra de la ley, que si no exige esfuerzo de interpretación debe ser aplicada directamente, con prescindencia de consideraciones que excedan las circunstancias del caso expresamente contempladas por la norma (Fallos: 342:2100). En suma, lo que se conoce como método literal.

Ante ello, la Agencia de Recaudación procede a reglamentar en una última versión la cuestión, mediante la Resolución Normativa N° 31/2019 (y modificatorias), cuyo

artículo 21 vigente al momento de la infracción, dispone: “...**Establecer que, a los efectos previstos en el artículo 82 del Código Fiscal** (Ley N° 10397 -T.O. 2011- y modificatorias), se considerará que existe: A) AUSENCIA TOTAL DE DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA, cuando se verifique alguno de los siguientes supuestos, respecto de la totalidad de la mercadería transportada –y con independencia de la generación del Código de Operación de Transporte o documento equivalente-: 1) Transporte de mercaderías sin amparo de documentación alguna; 2) Transporte de mercaderías amparado mediante facturas, remitos o documentos equivalentes fotocopiados, sean las copias simples o certificadas; documentos internos; simples guías; órdenes de traslado y/o notas de pedido; 3) Transporte de mercaderías amparado mediante facturas, remitos o documentos equivalentes que no cumplan con los requisitos que deben figurar preimpresos respecto del comprobante y del emisor, según lo establecido en el Anexo V, punto I a), de la Resolución General N° 1415 y modificatorias de la AFIP (o aquella que en el futuro la sustituya); 4) Transporte de mercaderías amparado mediante remito “X”, en aquellos supuestos en los cuales ello no se encuentre permitido de conformidad con lo establecido en los artículos 28 y concordantes de la Resolución General N° 1415 y modificatorias de AFIP (o aquella que en el futuro la sustituya); 5) Transporte de mercaderías amparado mediante comprobantes electrónicos que, previa verificación conforme exige la AFIP, no resulten válidos. En los casos contemplados en el subinciso 1) se aplicará la sanción de decomiso. En los supuestos regulados en los restantes subincisos se aplicará la sanción de multa que se graduará de acuerdo a lo previsto en el artículo 82, tercer párrafo, del Código Fiscal. Si el traslado de una parte de la mercadería se encuentra debidamente amparado, y respecto de la restante se verifica cualquiera de las circunstancias descriptas en los subincisos precedentes, se aplicará la sanción prevista en el inciso B). B) AUSENCIA PARCIAL DE DOCUMENTACIÓN RESPALDATORIA Y/O QUE NO SE AJUSTA A LAS FORMAS, MODOS Y CONDICIONES EXIGIDAS POR ESTA AUTORIDAD DE APLICACIÓN, en los siguientes supuestos: 1) Transporte de mercaderías con documentación deficiente: 1.1. Traslado de mercaderías amparado mediante documentación respaldatoria que no contenga los datos que correspondan de acuerdo con lo establecido en el Anexo V de la Resolución General N° 1415 y modificatorias de la AFIP (o aquella que en el futuro la sustituya), con excepción de aquellos supuestos en los cuales se configure el supuesto previsto en el subinciso 3) del inciso A); 1.2. Traslado de mercaderías amparado mediante documentación respaldatoria que no cumpla alguna de las formas, modos o condiciones establecidas en la Resolución General N° 4291, complementarias y modificatorias de la AFIP, o aquella que en el futuro la sustituya cuando corresponda su aplicación y utilización; 2) Transporte de mercaderías sin Código de Operación de Transporte, “COT – Remito Electrónico” (CRE), o documento equivalente en los términos del

*artículo 16, de 27 conformidad con lo establecido en el artículo 41 del Código Fiscal y sus normas reglamentarias, existiendo obligación de generarlos y siempre que exista la restante documentación respaldatoria emitida en legal forma; 3) Transporte de mercaderías con Código de Operación de Transporte, “COT – Remito Electrónico” (CRE), o documento equivalente en los términos del artículo 16, que no cumpla las formas, modos y condiciones que correspondan; existiendo obligación de generarlos y siempre que exista la restante documentación respaldatoria emitida en legal forma; 4) Todo otro supuesto no contemplado en el inciso A). En los casos contemplados en el presente inciso B) se aplicará la sanción de multa que se graduará de acuerdo a lo previsto en el artículo 82, segundo párrafo, del Código Fiscal”. (lo resaltado me pertenece).*

Una simple lectura de la norma transcripta (sugiero complementarla con los considerando de la Resolución Normativa mencionada), permite concluir que lo que se está reglamentando con ella, es más bien el artículo 82 del Código Fiscal, norma claramente punitiva, que fija figuras infraccionales y sanciones decididamente gravosas, en los siguientes términos: “...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 sesenta mil (\$60.000). En aquellos supuestos en que el traslado o transporte a que refiere el primer párrafo de este artículo se realice en ausencia total de la documentación respaldatoria que corresponda, la Autoridad de Aplicación, de optar por la aplicación de la sanción de multa, podrá graduarla entre el cincuenta por ciento (50%) y hasta el ochenta por ciento (80%) del valor de los bienes transportados, no pudiendo la misma ser inferior a la suma de pesos sesenta mil (\$60.000) ...” (texto según Ley 15.391)

En tal sentido, puede advertirse 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 el presente caso, el apelante no niega que con lo único que transitaba la mercadería, era con un remito que no contenía el “Código de Autorización de

Impresión" (C.A.I.), con lo cual, al igual que el vocal instructor entiendo que el documento que acompañaba la mercadería en tránsito es deficiente al no contar con los requisitos legalmente establecidos.

De esta manera no es factible considerar que no se haya afectado el bien tutelado, ya que la empresa al no contar con la documentación con el contenido normativamente establecido, ha lesionado el correcto y regular ejercicio de las facultades fiscales en cuestión, debido a lo cual, se encuentra acreditada la tipificación de la infracción endilgada, lo que así declaro.

Ahora bien, abordando el agravio que refiere a la graduación de la multa, he de remarcar que la delegación legislativa que recibe la Agencia de Recaudación no alcanza (ni podría hacerlo) al artículo 82 del Código Fiscal, en tanto norma de contenido indudablemente contravencional y represivo.

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.

El principio de legalidad rige especialmente en materia penal, habiendo explicado el Alto Tribunal que nace de la necesidad de que haya una ley que mande o prohíba una conducta, para que una persona pueda incurrir en falta por haber obrado u omitido obrar en determinado sentido, y que además se establezcan las penas a aplicar, ya que su objeto es proscribir, en materia penal, las leyes "ex post facto" (Fallos: 315:2101). Por ende, la ley no puede aplicarse retroactivamente (Fallos: 327:2258).

Ha dicho en ese sentido que para que una norma armonice con el principio de legalidad es necesario que, además de describir la conducta reprochable, establezca la naturaleza y límites de la pena, de modo tal que al momento de cometer la infracción su eventual autor esté en condiciones de representarse en términos concretos la sanción con la que se lo amenaza (Fallos: 315:2101), requisito que en autos se verifica plenamente cuando la determinación de la pena queda asociada al respaldo de alguna documentación (aún en indebida forma) o a la ausencia TOTAL de documentación.

En apoyo de esta idea es de recordar diversos precedentes de la Corte impidiendo que se desvirtúe reglamentariamente la voluntad legislativa (artículos 28 y 33 CN y CS en “Video Club Dreams c. Instituto Nacional de Cinematografía s. amparo. Sentencia del 6 de junio de 1995; en “Famyl S.A. c/ Estado Nacional s/ acción de amparo”, Sentencia del 29 de Agosto de 2000, entre otros)

Conforme lo expuesto, debiendo este Cuerpo analizar el alcance de las infracciones y sanciones del mencionado artículo 82 en su directa aplicación al caso de autos, sin violentar los límites impuestos por los artículos 12 del CF y 14 del Decreto Ley N° 7603/70, debo concluir que intentar aplicar al caso la noción de “ausencia total de documentación”, no solo se encuentra reñido con aquel método LITERAL de interpretación, sino que implicaría permitir un accionar fiscal reñido con las facultades que el legislador le ha acordado, en una materia constitucionalmente vedada al accionar reglamentario.

Ahora bien, ante tal descripción, se aplica y se propone también en la instancia una sanción que pena la ausencia total de documentación. En tal contexto entiendo que no puede considerarse que la documentación no existe cuando se está sancionando su irregular contenido.

Y tal extremo deviene absolutamente sustancial en el análisis, ya que el ya transcrito artículo 82, pena con una escala distinta (entre el 20% y el 50% del valor de los transportado), cuando el transporte se encuentre respaldado por documentación respaldatoria parcial y/o que no se ajuste a la forma, modo y condiciones exigidas. Tal parece ser la infracción a la postre acreditada en autos.

Consecuentemente, estimo que la cuantía de la sanción debe calcularse sobre esta otra escala, lo que además aparece como mucho más razonable y proporcional al grado de infracción descripta.

Es por ello que, atendiendo a las circunstancias atenuantes y agravantes descriptas a fojas 45/46, propongo reducir la multa aplicada, al equivalente al 25% del valor de los bienes transportados (\$ 9.110.000), esto es a la suma de \$ 2.275.000, lo que así propongo.

**POR ELLO, VOTO:** 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Dra. Barbara Holgado, en carácter de apoderada de la firma “ACINDAR IND. ARG. DE ACEROS S.A”, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4555/2024, dictada por el Departamento Fiscalización Presencial II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2º) Reducir la sanción aplicada y establecer la misma en el veinticinco por ciento (25%) del valor de la mercadería transportada, esto es, en la suma de Pesos dos millones doscientos

setenta y cinco mil (**\$ 2.275.000**). **3°**) Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada.

**VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI:** Que adhiero al voto del Dr. Angel C. Carballal, por las razones de hecho y de derecho que allí expone. Así lo dejo expresado.

**POR ELLO, POR MAYORIA SE RESUELVE:** **1°)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Dra. Barbara Holgado, en carácter de apoderada de la firma "ACINDAR IND. ARG. DE ACEROS S.A", contra la Disposición Delegada SEATYS N° 4555/2024, dictada por el Departamento Fiscalización Presencial II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). **2°)** Reducir la sanción aplicada y establecer la misma en el veinticinco por ciento (25%) del valor de la mercadería transportada, esto es, en la suma de Pesos dos millones doscientos setenta y cinco mil (**\$ 2.275.000**). **3°)** Confirmar en lo restante, y en cuanto ha sido materia de agravios, la disposición apelada. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso  
Date: 2025.08.12 13:41:23 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi  
Vocal titular  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos  
Date: 2025.08.12 14:44:48 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MENNUCCI Luis Alejandro  
Date: 2025.08.18 08:49:24 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Luis Mennucci  
Conjuez Art. 8 LEY 7603  
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán  
Date: 2025.08.18 09:09:07 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti  
Prosecretario  
Tribunal Fiscal de Apelación



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

**Providencia**

**Número:** PV-2025-28922546-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES  
Lunes 18 de Agosto de 2025

**Referencia:** “ACINDAR IND. ARG. DE ACEROS S.A. 2360-0099194/24”

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-28916398-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 4959.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán  
Date: 2025.08.18 09:26:07 ART  
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti  
Prosecretario  
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: 2025.08.18 09:26:08 -03'00'