



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-2025-34885658-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Lunes 29 de Septiembre de 2025

Referencia: “PLUMA BLANCA SRL” - 2360-0216206/19

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0216206, del año 2019, caratulado “PLUMA BLANCA SRL”.

Y CONSIDERANDO: Que, a fojas 72, se elevan las actuaciones a este Tribunal (Conf. Art. 121 del Código Fiscal), con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 60/62 por el Sr. Italo Mostacchi, por su propio derecho y en representación de la firma “PLUMA BLANCA SRL”, con el patrocinio del Cr. Alfredo Mandile, contra la Disposición Delegada SEATyS N° 6095/19, dictada a fojas 51/57 por el Departamento Relatoria III, 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 con una multa de pesos sesenta y tres mil (\$ 63.000), al haber constatado el incumplimiento a los deberes de información y colaboración, configurando su conducta una resistencia pasiva a la fiscalización, infracción prevista en el Art. 50, punto 9, del Código Fiscal, y sancionada por el Art. 60, 2° párrafo, del mismo código. A su vez, declaró la responsabilidad solidaria, para el pago de la multa aplicada, del Sr. Italo Mostacchi (Conf. Arts. 21 Inc. “2”, 24 y 63 del referido código).

A fojas 74, 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 conocerá en la misma la Sala III de este Tribunal. Asimismo, se impulsa su trámite.

A fojas 83, subsanadas las deficiencias formales del recurso incoado, se ordena su

traslado a la Representación Fiscal, para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones (Conf. Art. 122 del Código Fiscal). A fojas 86/88, se agrega el escrito de réplica.

A fojas 89, se hace saber que la Sala estará integrada junto al Vocal Instructor, con el Dr. Angel C. Carballal y el Dr. Luis Alejandro Mennucci como Conjuez (Conf. Ac. Ext. 102/22 y Ac. Ord. 65/24); y se dictan autos para sentencia.

Y CONSIDERANDO: I.- Que, mediante el recurso interpuesto, la parte apelante plantea, como primera cuestión, la falta de encuadre legal de la infracción imputada.

Señala en este sentido, que en la resolución dictada no se identifica cuál, o cuáles, serían los incisos incumplidos del Art. 50 del Código Fiscal. Y, a mayor abundamiento, sostiene que, este último artículo, en su inciso 9, solo anoticia al contribuyente que la supuesta infracción tendrá el tratamiento de una resistencia pasiva; y que, por su parte, el Art. 60 Inc. 2 del referido código, trata la graduación de las sanciones correspondientes, pero en ningún momento menciona la norma incumplida.

A continuación, plantea que, para que exista incumplimiento a un requerimiento de documentación, resulta necesario que esta exista. Advierte que la ARBA continuó con la fiscalización con otros documentos, tales como el Formulario R-200 y el contrato constitutivo, y que aquella debería haber probado la existencia y razonabilidad de la documentación requerida.

Seguidamente, invoca un precedente de este Tribunal, vinculado a la firma sumariada, y plantea la falta de adecuación de los requerimientos formulados.

Finalmente, opone la nulidad de los requerimientos formulados por falta de causa y motivación, al no expresarse en los mismos las razones por las cuales se efectúan.

II.- Que, a su turno, la Representación Fiscal, señala que el conteste se efectúa sin tener a la vista el expediente, razón por la cual, destaca, la defensa se halla limitada a los agravios expuestos en la pieza recursiva adjunta al traslado. Y, a su vez, advierte que los agravios esgrimidos han sido analizados en la instancia de descargo por el *a quo*, quedando demostrada su improcedencia.

En otro orden, con respecto a la nulidad planteada, adelanta su impertinencia, en tanto, alega, la Agencia ha respetado todas las etapas y requisitos legales para emitir un acto valido y eficaz.

Recuerda en este sentido, que, para que proceda la nulidad, resulta necesario que la violación y la omisión de las normas procesales se refieran a aquellas de carácter

solemne, influyendo en contra del derecho de defensa. Agrega que no hay nulidades por la nulidad misma, y que las nulidades no existen en interés de la ley, no habiendo nulidad sin perjuicio.

Señala que, en el acto apelado, se ha efectuado el relato de los hechos y los fundamentos de derecho que han llevado a la causa de la sanción impuesta, exponiéndose asimismo las circunstancias que le dieron origen y las normas aplicables que hacen a su motivación. Expresa que no debe perderse de vista que la motivación del acto, no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculo utilizados, cuestionamientos que no deberían articularse por vía del recurso de nulidad.

Refiere que, conforme los Arts. 113 y 34 del Código Fiscal, la Agencia de Recaudación posee facultades para dictar medidas y requerimientos, a fin de arribar a la verdad material, y que su actuación se ha ceñido en todas las etapas a la normativa fiscal aplicable, enmarcando el procedimiento en la legalidad y respetando en todas las instancias el debido proceso adjetivo, verificando los reiterados incumplimientos de los requerimientos efectuados y resguardando el derecho de defensa del contribuyente (Art. 18 de la Constitución Nacional).

Alega que los argumentos expuestos por la apelante para invalidar el acto consisten en una disconformidad con la sanción impuesta.

En otro orden, con respecto a la falta de encuadramiento de la infracción imputada, cita lo dispuesto en la resolución dictada y afirma que, los hechos descriptos, dan cuenta que la conducta seguida por la firma configura resistencia pasiva a la fiscalización, de acuerdo con el Art. 50 punto 9 del Código Fiscal.

Concluye que la sanción aplicada resulta ajustada a derecho, no revistiendo asidero los agravios incoados.

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° 6095/22, se ajusta a derecho.

Así, de manera preliminar debo analizar los planteos de nulidad interpuestos.

Al respecto, cabe recordar que el Art. 128 del Código Fiscal circunscribe, en principio, 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...*”.

Asimismo, que el Art. 70 del mismo código –en lo que aquí interesa–establece: *“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”*.

En este contexto, lo primero que debo advertir es que no se encuentra prevista la obligación de motivar o justificar, en las actas correspondientes, los requerimientos formulados por los inspectores. Basta, en todo caso, con que estos últimos sean razonables (en cuanto a la información requerida, las formas establecidas para la respuesta o los plazos de esta última, entre otras) y tengan una relación –directa o indirecta– con el objeto de la verificación o fiscalización emprendida por la Autoridad de Aplicación, que permita deducir lógicamente su finalidad (objeto que, no resulta ocioso recordar, se comunica al administrado al momento de notificarle el pertinente Formulario R-269).

A su vez, analizando la disposición sancionatoria apelada, cabe recordar 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 (es decir, su causa), como valladar frente a la arbitrariedad del ejercicio de los poderes públicos.

Así, resaltando que la existencia de dicho elemento 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 señalar que, contrariamente a lo señalado por la apelante, de la lectura a los considerandos de la disposición impugnada surgen suficientemente expuestos los argumentos y razonamientos que llevaron a la ARBA a sancionar a la firma recurrente, y los antecedentes de hecho y de derecho meritados por la Autoridad de Aplicación para concluir en el modo en que lo hizo, todo lo cual, por otra parte, le ha permitido presentar las defensas pertinentes.

Consecuentemente, es dable sostener que el planteo introducido no resulta atendible desde este punto de análisis, debiendo hallar reparación por vía del recurso de apelación y no por el de nulidad (Conf. lo dispuesto en el artículo 128 del Código Fiscal, que admite una distinción entre ambos); lo que así declaro.

Resuelto lo que antecede, corresponde entonces analizar la controversia de fondo y dilucidar si en autos ha quedado debidamente acreditada la resistencia pasiva a la

fiscalización que la Autoridad de Aplicación le imputa a la firma apelante, verificando las constancias de autos y las copias de las pertinentes actas, labradas en el marco del Expediente N° 2360-0001598-2018.

Así, observo que, a fojas 2, se agrega copia del Acta de Requerimiento –Formulario R-054– N° 010160151, por la cual se solicita a la firma apelante diferentes registros y documentación contable e impositiva, la que debería ser puesta a disposición del agente interviniente el día 15 de febrero de 2018, en el domicilio consignado a tal efecto (todo ello, de conformidad con lo dispuesto por los Arts. 34 y 50 del Código Fiscal y advirtiéndole que el incumplimiento fehacientemente acreditado en más de una oportunidad de los pertinentes deberes de información y colaboración, constituiría *prima facie* resistencia pasiva a la fiscalización).

En este contexto, y no habiéndose dado total cumplimiento a lo solicitado, dicho agente se constituyó el 22 de febrero de 2018 en el domicilio fiscal de la firma contribuyente y reiteró –en los mismos términos legales– la solicitud de la documentación faltante (esencialmente contable), mediante Acta de Requerimiento –Formulario R-054– N° 010161488 (ver copia agregada a fojas 15).

Frente a ello, conforme surge de la copia agregada a fojas 20, el Sr. Italo Mostacchi, en su carácter de Gerente de la firma “PLUMA BLANCA S.R.L.”, presentó una nota el 3 de marzo de 2018, acompañando parte de la documentación requerida (Formularios R-200 y R-201) y señalando: “...1) *Informamos que los Estados Contables solicitados se encuentran pendientes de presentación por los periodos solicitados.* 2) *Se informa que los sistemas informáticos utilizados por la empresa, no guardan registros magnéticos, por lo que no se adjuntan los mayores de las cuentas de ingresos solicitados por los periodos fiscalizados, hasta tanto la Fiscalización no justifique la pertinencia de los mismos.* 3) *Informamos que hasta tanto la fiscalización no justifique la pertinencia de los mismos, no se aporta la documentación solicitada.* 4) *Se informa que no se acompañan los libros Inventario y Balances, y Libro Diario, hasta tanto la fiscalización no justifique la pertinencia del mismo.* 5) *Los libros IVA compras y Libro IVA Ventas se encuentran pendientes de copiado.* 6) *El Acta de asamblea y/o directorio no se acompaña, hasta tanto la fiscalización no justifique la pertinencia de los mismos.* 9) *Aclarece que lo que se pretende fiscalizar al solicitar información comercial sensible. Sin perjuicio de lo cual informamos que la provisión de mercadería para su reventa no se realiza mediante contrato escrito. Solicitamos por la presente, una prórroga de 30 días hábiles, a fin de poder dar cumplimiento a lo solicitado en los puntos 7 (siete), 8 (ocho) y 10 (diez) del requerimiento de referencia...”*

Como puede observarse, lejos de justificar la ausencia de acompañamiento de la documentación requerida en la inexistencia de la misma, en dicha etapa del

procedimiento la administrada se negó a cumplir con lo solicitado por el agente por considerar que no se encontraba debidamente justificado el requerimiento, todo lo cual obliga a descartar las excusas que, en aquel sentido, plantea en la presente instancia de apelación.

Por lo demás, cabe destacar que se reiteraron requerimientos análogos mediante las Actas de Requerimiento –Formulario R-054– N° 010162599 (el 16 de mayo de 2018; ver copia a fojas 21), N° 010167496 (el 31 de julio de 2018; ver copia a fojas 22) y N° 010168007 (el 20 de febrero de 2019; ver copia a fojas 25), dejándose constancia de los incumplimientos mediante las Actas de Comprobación –Formulario R-078 “A”– N° 010335950 (del 20 de febrero de 2019; ver copia a fojas 24) y N° 10349589 (del 26 de febrero de 2019; ver copia a fojas 26). En esta última, además, se deja constancia de la configuración *prima facie* de la infracción que motiva las presentes actuaciones.

Conforme todo lo hasta aquí expuesto, debo señalar que ha quedado acreditada, en coincidencia con lo resuelto por la Autoridad de Aplicación, la inobservancia del deber de información y colaboración requerido, con el agravante de haberse cometido en más de una oportunidad.

Cabe destacar, frente a los planteos de la apelante, que la “Resistencia Pasiva a la Fiscalización” no supone un tipo infraccional independiente, sino un elemento a utilizar por el Juez Administrativo a la hora de cuantificar la sanción prevista por el Art. 60 del Código Fiscal, que en su parte pertinente disponía: “...*El incumplimiento de los deberes formales establecidos en este Código, en otras leyes fiscales y demás disposiciones dictadas en su consecuencia, dentro de los plazos dispuestos al efecto, será reprimido -sin necesidad de requerimiento previo- con una multa que se graduará entre la suma de pesos seiscientos (\$600) y la de pesos noventa mil (\$90.000). En el supuesto que la infracción consista en el incumplimiento a requerimientos o regímenes de información propia o de terceros, dispuestos por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires en ejercicio de las facultades de verificación, fiscalización y determinación, la multa a imponer se graduará entre la suma de pesos tres mil (\$3.000) y la de pesos ciento veinte mil (\$120.000) (...)* Se considerará asimismo consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del contribuyente o responsable, no se cumpla de manera integral. La graduación de la multa establecida en el presente artículo se determinará atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso. La reglamentación determinará por disposición de contenido general los hechos y situaciones que sean comprendidos en las categorías de agravantes o atenuantes” (texto según Ley N° 15.079; B.O. 11/12/2018; Vigente 01/01/2019).

Habiendo arribado a las conclusiones señaladas, recuerdo que tuve oportunidad de

expedirme en un caso análogo (*vide* “POTAGE S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 25 de noviembre de 2024, Registro N° 4815), en cual, el Vocal instructor, Dr. Ángel C. Carballal sostuvo “...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 los deberes formales, es sobre la base -al menos- de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de los bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora, finalidad que, en sí, se ve comprometida por tales comportamientos...” (del dictamen del Procurador General que la Corte Suprema de Justicia de la Nación hace suyo en autos “A.F.I.P, c. Povo, Luis D.”, Sentencia del 11/10/2001).

Tal como se ha pronunciado esta Sala “...justamente el incumplimiento fehacientemente acreditado en más de una oportunidad de los deberes de información y colaboración que establecen las normas tributarias, constituye resistencia pasiva a la fiscalización, conforme surge del artículo 42 inc. 9 del Código Fiscal T.O. 2004. La esencia de la figura en cuestión, está determinada por la falta o ausencia de colaboración del contribuyente o responsable sujeto a la inspección...” (ver “FRIGORIFICO GRAL PAZ S.A.”, Sentencia de Sala III de fecha 8 de junio de 2010, Registro N° 1951).

En este punto, el Art. 50 del Código Fiscal dispone claramente un conjunto de obligaciones de hacer y sujeciones para los particulares, a la par de describir las distintas facultades de fiscalización y verificación otorgadas a la Agencia de Recaudación en pos de controlar el cumplimiento de las normas fiscales por los distintos obligados a ello, sean contribuyentes, responsables o terceros.

Por su parte, el Decreto N° 326/97, reglamentario del Código Fiscal, dispone en su Art. 6: “Se configurará la resistencia pasiva de los sujetos de las obligaciones tributarias, cuando se acredite en dos oportunidades cualquiera de los incumplimientos, iguales o distintos, previstos en el punto 9 del artículo 41 de la ley. La resistencia pasiva deberá acreditarse, según el caso: a) Mediante la notificación realizada por los medios previstos en el artículo 123 de la ley. b) Por la confección de un acta, donde se describan los hechos comprobados y sea firmada por el agente interviniente de la autoridad de aplicación”. Seguidamente, el Art. 7 agrega: “Para la graduación de las multas establecidas en el Código Fiscal se considerarán como elementos agravantes o atenuantes, sin perjuicio de otros que pudieran resultar de las circunstancias de cada caso en particular, los siguientes: ... h) La configuración

de resistencia pasiva...”.

En definitiva, de las constancias del expediente surge que los requerimientos por la inspección fueron efectuados a la recurrente en más de una oportunidad, sin lograr que los mismos fueran cumplimentados de manera total, produciéndose un evidente desmedro al bien jurídico tutelado por las normas infraccionales involucradas; esto es, las facultades de verificación y fiscalización de la Agencia de Recaudación.

A su vez, debo destacar que, contrariamente a lo sugerido por la apelante, no encuentro irrazonables los requerimientos formulados por el Fisco, extremo que, por lo demás, no ha sido debidamente explicado en el recurso bajo estudio y mucho menos acreditado. Tampoco se ha señalado la influencia que, sobre el tema, tendría el precedente invocado en el recurso de aplicación, en el que, en rigor, se debatía la procedencia de una determinación y ajuste practicados a la firma contribuyente.

Consecuentemente, habiendo quedado demostrada la materialidad de la infracción, cabe resaltar, 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.

No obstante, lo expuesto no logra modificar la situación de la apelante, toda vez que no se han articulado –y menos aún acreditado– fundamentos atendibles a partir de los cuales pueda considerarse, desde el presente punto de análisis, eximida su responsabilidad frente a la infracción imputada; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Sr. Italo Mostacchi, por su propio derecho y en representación de la firma “PLUMA BLANCA SRL”, con el patrocinio del Cr. Alfredo Mandile, y confirmar, en cuanto ha sido materia de agravios, la Disposición Delegada SEATyS N° 6095/19, dictada por el Departamento Relatoria III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

VOTO DEL DR. ANGEL CARLOS CARBALLAL: En atención a las cuestiones que de hecho y de derecho han sido expuestas en el voto de la Instrucción llevada a cabo por el CR. Rodolfo D. Crespi, adhiero a su propuesta resolutive. Así lo dejo

expresado.

VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI: Adhiero por sus fundamentos, al voto del Vocal Instructor, Cr. Rodolfo D. Crespi. Así lo manifiesto.

POR ELLO, SE RESUELVE: Rechazar el recurso de apelación interpuesto por el Sr. Italo Mostacchi, por su propio derecho y en representación de la firma “PLUMA BLANCA SRL”, con el patrocinio del Cr. Alfredo Mandile, y confirmar, en cuanto ha sido materia de agravios, la Disposición Delegada SEATyS N° 6095/19, dictada por el Departamento Relatoria III, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2025.09.12 13:42:38 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2025.09.12 14:01:01 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MENNUCCI Luis Alejandro
Date: 2025.09.24 14:40:22 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: 2025.09.29 09:16:37 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-2025-34886298-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Lunes 29 de Septiembre de 2025

Referencia: “PLUMA BLANCA SRL” - 2360-0216206/19

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2025-34885658-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III con el N° 5008.

Digitally signed by SALINAS GIUSTI Rodrigo Hernán
Date: 2025.09.29 09:18:35 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodrigo Salinas Giusti
Prosecretario
Tribunal Fiscal de Apelación