



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: expediente número 2360-0147916/2024, caratulado "MAISONNAVE ESPOSITO SH"

En lugar y fecha de registro.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0147916, año 2024, caratulado "MAISONNAVE ESPOSITO SH".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación, interpuesto a fs. 59/74 por la Sra. Ana C. Maisonnave, en carácter de representante de la firma "MAISONNAVE - ESPOSITO S.H.", con el patrocinio letrado del Dr. Marcos Jaureguiberry, contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 919, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 15 de octubre de 2024.

Mediante la Disposición referenciada, obrante a fs. 46/50, se aplica a la firma referenciada (CUIT N° 30-71523881-7), una multa de Pesos un millón doscientos mil (\$1.200.000), en virtud de haberse constatado el transporte de bienes, sin documentación de respaldo válida para el transporte de mercadería en tránsito, infringiendo lo dispuesto por el artículo 28 de la RG N° 1415/03 AFIP y sus complementarias, concordantes y modificatorias y artículo 621 de la Disposición Normativa Serie "B" 1/2004 y modificatorias y por no exhibir ni informar Código de Operación de Traslado ni Remito Electrónico, infringiendo lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias), reglamentado por el artículo 21 de la Resolución Normativa N° 31/2019 y modificatorias (R.N. N° 27/2023); conducta que configura la infracción prevista por el artículo 82 del citado

Código.

A fs. 134 se elevan los actuados a esta Instancia (artículo 121 del CF), y a fs. 136 se deja constancia de que su instrucción estará a cargo del Dr. Ángel C. Carballal, Vocal de la 1ra. Nominación, conociendo la Sala I, que se integra con el Dr. Ángel Gabriel Villegas, Vocal de la 2da. Nominación y la Cra. Cecilia Alejandra Oroz, Vocal de la 3ra. Nominación.

A fs. 140, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se da traslado a la Representación Fiscal, para que en el término de treinta (30) días conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones conforme al artículo 122 del Código Fiscal (T.O. 2011 y modif.), medida notificada el 23 de abril de 2025, obrando su responde en expediente electrónico EX-2024-43093792-GDEBA-TFA, asociado a las presentes.

Por último, a fs. 142, se tiene por agregada la documental anexada al recurso y se rechaza la informativa ofrecida por innecesaria para la resolución de la causa. Asimismo, en atención al estado de las actuaciones, se procede a llamar “Autos para Sentencia” (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: Que en el recurso interpuesto el agraviado agumenta que la sanción impuesta por ARBA carece de fundamento, ya que la firma presentó documentación respaldatoria del transporte (Remitos, Carta de Porte y COT) antes de iniciado el traslado de la mercadería.

Arguye que ARBA no analizó en profundidad la documentación presentada por la empresa y acusó a la firma de no contar con documentación válida, cuando efectivamente la presentó, aunque ARBA cuestionó su validez sin realizar un análisis adecuado. Se queja de que la sanción (20% del monto) no es coherente con la supuesta infracción (“transporte sin documentación alguna”).

Manifiesta que el acto sancionatorio fue dictado sin considerar ni responder a los argumentos de defensa presentados. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal de la Nación que establece que la falta de análisis de defensas clave y la omisión de valoración probatoria constituyen una violación al debido proceso.

Solicita la nulidad del acto administrativo por falta de motivación, por no respetar el debido proceso, y no evaluar adecuadamente la prueba ni los argumentos de descargo.

Aduce que la mercadería transportada correspondía a una devolución de productos en consignación, no a una venta ni traslado ordinario. Esta situación está debidamente consignada en los remitos, con la observación “DEVOLUCIÓN AGUIRRE”. Manifiesta que la empresa cumplió con sus obligaciones legales,

emitiendo remitos y COT válidos antes del inicio del transporte, conforme lo exige la normativa vigente.

Comenta que ARBA cuestiona que el COT indique un valor de \$0.00 y la falta de coincidencia con los datos del transporte, sin embargo, conforme a la R.N. N° 31/2019, en casos de devolución de mercaderías, informar el valor es optativo. Por tanto, la omisión del valor no invalida el documento. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

Considera que hay inexistencia de ilicitud penal. La conducta no encuadra en las sanciones previstas por la normativa tributaria (art. 82 del Código Fiscal), ya que no hubo ausencia total de documentación. Refiere al art. 18 de la RN 31/19. Manifiesta que se trató, como máximo, de un COT mal confeccionado, que debería haber sido tratado bajo el artículo 60 del Código Fiscal, norma que ya fue derogada. Cita precedentes que indican que, en caso de duda razonable, debe resolverse a favor del infractor debido a la naturaleza penal del régimen sancionatorio tributario. En consecuencia, solicita se deje sin efecto la sanción aplicada.

Se queja que la Agencia atribuyó un valor arbitrario (\$6.000.000) a los bienes, basándose únicamente en dichos del transportista. Argumenta que el valor real debió haber sido tomado de la Carta de Porte y la factura de transporte, donde consta un valor asegurado (\$2.500.000). Alega que el cálculo de valor debe seguir la prelación normativa: factura, precio de plaza, valor asegurado. Considera que ARBA incumplió esta disposición.

Solicita la revocación de la Disposición, al haberse probado la existencia de documentación válida anterior al traslado, y al no haberse respetado adecuadamente el marco normativo vigente respecto a la valoración de la mercadería y al tipo infraccional aplicable.

Aduce que el acto administrativo fija el valor de la mercadería en \$6.000.000 y aplica una sanción de \$1.200.000 (20% del valor), mientras que la infracción imputada ("ausencia total de documentación") conlleva legalmente una multa del 50% al 80%. Considera esto una incongruencia que revela una desconexión entre la infracción imputada y la sanción efectivamente aplicada, afectando la causa del acto administrativo, lo que fundamenta su nulidad.

Argumenta que, incluso aceptando ese valor de mercadería, no correspondía exigir el COT, ya que el monto mínimo para su exigibilidad fue elevado a \$2.429.038 desde el 01/01/2024 (según art. 2 de la R.N. N° 31/2019 y reformas posteriores).

Insiste en que, al ser las infracciones tributarias de carácter penal, deben respetarse principios como culpabilidad, razonabilidad y proporcionalidad. Considera que, en

este caso, la conducta imputada no causa daño real ni significativo al bien jurídico protegido (funciones de control del Fisco), por lo que no debería sancionarse. Cita el artículo 71 del Código Fiscal, que prevé no aplicar sanciones cuando la falta sea leve y no tenga capacidad de causar perjuicio al Fisco. También invoca jurisprudencia del Tribunal Fiscal bonaerense y la Cámara Federal de Casación Penal sobre la aplicación del principio de insignificancia.

Señala que el acto sancionador viola el principio constitucional de proporcionalidad (artículos 28 y 4 de la Constitución Nacional), ya que impone una sanción exorbitante frente a una afectación marginal o nula del interés fiscal.

Acompaña prueba documental; ofrece informativa. Hace reserva del Caso Federal.

II. Que la Representación fiscal en su contestación advierte en primer término que, dados los planteos de vulneración de principios constitucionales efectuados en el escrito recursivo en conteste, deja sentado que es una cuestión vedada a la presente instancia revisora, conforme expresa prohibición del artículo 12 del Código Fiscal.

Expone que algunos de los agravios esgrimidos en el recurso en traslado, reeditan planteos formulados en la instancia previa de descargo, los cuales han sido ya analizados oportunamente por el a quo, quedando demostrada palmariamente la improcedencia de los argumentos traídos como defensa.

Comenzando con el tratamiento de los agravios presentados, aborda el atinente a la nulidad articulada respecto del acto y del procedimiento, sobre el cual adelanta su palmaria improcedencia, toda vez que esa Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz, debiendo recordarse lo expuesto por este Tribunal en reiterados pronunciamientos a su respecto, considerando 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, influyendo realmente en contra de la defensa. No hay nulidades por la nulidad misma, es decir, que las nulidades no existen en interés de la ley, por eso no hay nulidad sin perjuicio. Cita precedentes de la S.C.J.B.A. y la C.S.J.N.

Destaca que la Autoridad Tributaria ha seguido el debido proceso, respetando a lo largo de todo el procedimiento el derecho de defensa del recurrente, notificando aquellos actos que la legislación ordena y otorgándole todas y cada una de las instancias regladas de defensa y prueba, resaltando además que se puede observar claramente la participación activa del quejoso en todas las instancias del procedimiento. El acto recurrido se encuentra debidamente fundado y motivado, sobre la base del acta cabeza de sumario, constando las explicaciones concretas de las causales que dieron origen a la sanción aplicada y los procedimientos que se

llevaron a cabo para dar sustento fáctico a todo lo actuado.

Ergo, concluye que los planteos invalidantes resultan una mera disconformidad con la sanción aplicada, razón por la cual no pueden prosperar.

Aclarado ello, a fin de contextualizar el marco infraccional, trae a colación la descripción pormenorizada sobre el operativo llevado a cabo por esa Agencia y relatado por el Juez Administrativo en el acto en crisis: *"...Que requerida al conductor la documentación respaldatoria de la mercadería transportada, presenta Remitos X N°1001- 00000430, 1001-00000431, de fecha 18 de abril de 2024 y Remitos X N° 1001-00000432 y 1001-00000433, de fecha 29 de abril de 2024, los mismos sin validez fiscal. Acompañados de los siguientes COT 2860020966, 2860012292, 2860010335 y 2860017549, que no respaldan la mercadería transportada como así tampoco declara el valor de la misma en cada uno. Que de lo expuesto surge que 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 de la RG N° 1415/03 AFIP y sus complementarias, concordantes y modif. y el artículo 621 de la Disposición Normativa Serie "B" 1/2004 y modificatorias, asimismo se configura la infracción por no exhibir ni informar Código de Operación de Traslado ni Remito Electrónico, infringiendo lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal, Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias, reglamentado por la Resolución Normativa N° 31/19 y modificatorias. La conducta configura la infracción prevista por el artículo 82 del Código Fiscal de la provincia de Buenos Aires, Ley 10397, T.O. 2011 y modificatorias, reglamentado por el artículo 21 de la Resolución Normativa N° 31/19 y modificatorias (RN N° 27/23) según surge de las constancias del Acta de Comprobación R-078 N° A406000027693 de fecha 30 de abril de 2024 (fojas 2)...".*

A la luz de lo expuesto, y los propios dichos del recurrente, expone que el a quo concluye que el transporte de las mercaderías fue efectuado sin documentación de respaldo válida, según art. 28 de R.G. N°1415 AFIP (Remitos X), con lo cual los COT generados sobre dichos remitos (en los que tampoco se declara el valor de la mercadería ni los datos coinciden con el medio de transporte –dominio del vehículo y acoplado-), no resultan suficientes para avalar los bienes en traslado.

Así pues, sostiene que se debe tener presente que independientemente de que la mercadería sea transportada con alguna documentación, la legislación vigente en esta jurisdicción exige su emisión en debida forma, observando el cumplimiento de determinados recaudos, para su mejor fiscalización y control; tales disposiciones tienen por fin posibilitar a esa Agencia estimar el flujo físico de bienes en tránsito dentro de sus límites territoriales, pudiendo así controlar y determinar con mayor eficacia el cumplimiento de las obligaciones fiscales por parte de los sujetos

responsables involucrados. De ahí que, que los Remitos X N°1001- 00000430, 1001-00000431, de fecha 18 de abril de 2024 y Remitos X N° 1001-00000432 y 1001-00000433, de fecha 29 de abril de 2024, de la firma carecen de validez fiscal para respaldar el traslado, y en consecuencia partiendo de ello los COT acompañados: 2860020966, 2860012292, 2860010335 y 2860017549, en los que, reitera, tampoco se declara el valor de la misma en cada uno de ellos.

En consecuencia, en el particular, argumenta que la afectación al bien jurídico tutelado se da, precisamente, ante el incumplimiento de documentación respaldatoria válida que respalde el traslado de la mercadería, en el caso acompañando los Remitos y Cot ut supra mencionados, los cuales no cumplen los requisitos establecidos en la normativa-, de manera tal que ello obstaculiza la verificación del correcto cumplimiento de las obligaciones tributarias que respalda.

Afirma que en esta línea no puede perderse de vista que las infracciones a los deberes formales tienen por finalidad asegurar el regular funcionamiento de la actividad administrativa, tendiente a verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones puestas a cargo de los responsables. Ello así, basta la potencialidad del efecto dañoso, al interferir en el debido funcionamiento de la Administración. Cita precedentes de este Tribunal.

Por otra parte, afirma que no le asiste razón a la quejosa en cuanto a la solicitud de encuadramiento en la infracción prevista en el art. 60 del Código de rito, ya que específicamente la conducta tipifica en la normas aplicadas, en tanto lo que se sanciona es el traslado de bienes dentro del territorio provincial sin documentación de respaldo válida, infringiendo lo dispuesto en los artículos 27, 28 y 29 de la Resolución General N° 1415/03 AFIP a la que remite el art. 621 de la D.N. "B" 01/2004 y modif., y el art. 41 del Código de rito, configurándose la infracción tipificada en el artículo 82 del Código Fiscal. Asimismo, la modificación del mínimo para la emisión del COT referida por el recurrente, no incide en la sanción aplicada en autos.

Advierte que tampoco resulta procedente la aplicación del art. 71 del Código de rito, en referencia al invocado principio de insignificancia o bagatela, en tanto, en el particular ha quedado acreditado el perjuicio ocasionado a las facultades de verificación y fiscalización de esa Agencia, las que se han visto frustradas ante el incumplimiento sancionado, no configurándose los extremos para su aplicación.

En tal sentido aduce que la invocada naturaleza penal de las infracciones y la aplicación de principios penales no reviste asidero, en tanto siendo que el planteo tiende a traslucir un cuestionamiento a la autonomía del Derecho Tributario, al traer a aplicación normas penales, refiere que la regulación de los aspectos de la

obligación tributaria, resulta una materia no delegada (facultad reservada) por las provincias al Estado Nacional al momento de la creación del Estado Federal. Por ende, la Provincia se encuentra facultada para legislar todo lo concerniente a la percepción de los tributos provinciales tanto la instauración de la obligación, hecho imponible, sujetos, extinción, como las respectivas sanciones por su incumplimiento, sin recurrir a la legislación nacional sino sólo subsidiariamente.

Arguye que el sistema sancionatorio del Derecho Tributario, puede, de algún modo, apartarse del Derecho Penal, en especial respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo de la figura penal, y no por ello encontrarse violentados principios penales.

Finalmente, en lo atinente al valor de la mercadería, remarca que para su determinación el a quo ha tomado como base de cálculo el valor de la mercadería, conforme se procedió a efectuar una inspección ocular del cargamento plasmado en el acta de comprobación– la que, reiteramos, no fue redargüida de falsedad. Asimismo, a ese respecto señala lo expuesto por el a quo considerando que “...*en ningún punto de los Remitos y/o Carta de Porte, se menciona que se trate de mercadería en consignación, de larga data y sin valor de adquisición, es más, la Carta de Porte mencionada, según constancias de fs. 6 solo se consigna un COT de los cuatro mencionados, por lo tanto, dicha valorización no puede ser tenida en cuenta...*” Por otra parte, afirma que no puede soslayarse que conforme lo expresa el Juez Administrativo, a fs. 40, se solicitó al sumariado que aporte facturas para valorizar la mercadería sin obtener resultados positivos. Ergo, el sumariado no ha actuado diligentemente, para lograr desvirtuar el Valor asignado a la mercadería, pretendiendo incorporar recién en esta instancia prueba informativa, la que deviene extemporánea en virtud del art. 116 del Código de rito.

Así pues, indica que el Juez Administrativo encuadró la conducta en el art. 82 del Código de rito (según Ley N°15.479 Impositiva 2024), fijándose la sanción en el mínimo legal de la escala allí prevista y considerándose los atenuantes ya agravantes del Decreto N°326/97- art. 7-.

Por dicha razón, a todo evento, expone que la falta de proporcionalidad alegada constituye un extremo que debe necesariamente acreditarse por medios idóneos aportados por el apelante.

Por las razones expuestas, solicita se desestimen los agravios traídos, confirmándose la disposición recurrida en todos sus términos, debiendo tenerse presente la reserva del Caso Federal efectuada, para el momento procesal oportuno.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL: Que sentado lo expuesto, se debe decidir en esta instancia si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 919/2024, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Lo primero a dar tratamiento es el planteo de nulidad efectuado, que contiene denuncias de falta de fundamentación y arbitrariedad manifiestas.

En este marco y luego de la revisión de lo actuado, no se reconoce en autos afectación efectiva alguna a la defensa del apelante, quien ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas. Desde ese prisma, es de descartar la nulidad pretensa.

Coincidentemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha indicado, reiteradamente, que las nulidades procesales requieren un perjuicio concreto para alguna de las partes, pues no proceden en el solo interés del formal cumplimiento de la ley, ya que la declaración de una nulidad por la nulidad misma es una solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611; 322:507; 324:1564; 325:1649; 334:1081; 339:480; entre otros). Y ha explicado, asimismo, que en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y sólo cabe anular las actuaciones cuando el vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un perjuicio irreparable, sin admitirlas cuando no existe una finalidad práctica, que es razón ineludible de su procedencia (Fallos: 334:1081; 339:480).

Sobre la base de este claro criterio jurisprudencial, puede adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que protegen al contribuyente de marras, lo que así declaro.

Paralelamente, en cuanto a la evaluación que realiza el juez administrativos de los elementos fácticos y jurídicos obrantes en autos, merece recordarse que: *"... Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un apartamiento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI- 2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ..."* (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018).

En sintonía con lo expuesto, no deberá confundirse la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo con la falta de motivación del acto que se ataca, o de cualquier otro de sus elementos necesarios para su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación (en igual sentido en autos “Frigorífico Penta S.A”, Sala I, Sentencia del 16/10/2018, Registro 2150).

Aclarado lo anterior y comenzando con el análisis de los hechos constatados y reconocidos en autos, se verifica a partir de la descripción del acta de fs. 2 y la documentación anexada a la misma, que el día 30 de abril de 2024, se verificó el transporte de mercadería (103 prendas de vestir) desde la Localidad de Mar del Plata, hasta la de Cucha Cucha (Pdo. de Chacabuco), ambas de Provincia de Buenos Aires. El respaldo documental auditado constó de 4 remitos manuales X sin validez fiscal (2 con fecha de emisión del 18/4 con la leyenda “DEVOLUCION AGUIRRE” y 2 emitidos el 29/4, sin leyenda alguna) y 4 COTs emitidos el día 29/4, vinculados a aquellos.

Paralelamente, de la revisión de la documentación (vide fs. 3, 4 y 6; 35/39), puede observarse que resulta consistente en las fechas, los datos del emisor, del receptor, así como de la mercadería transportada, en tipo y cantidades. Paralelamente, se vislumbra alguna inconsistencia menor en el transporte (dominio del camión y su acoplado) y la ausencia de información sobre el valor de la mercadería (refiere \$ 0 en los 4 casos).

En síntesis, el reproche fiscal refiere a respaldar el transporte auditado con remitos manuales impropios, en los términos del artículo 28 de la Resolución General AFIP 1415/03 y modificatorias, lo que llevaría a la invalidez de los COTs emitidos en relación a los mismos. Asimismo, se reprochan inconsistencias en los datos informados sobre el transporte utilizado y el valor de la mercadería.

La defensa intentada por la apelante refiere principalmente a que se trataba de mercadería oportunamente consignada, en devolución, extremo que puede considerarse acreditado con la leyenda incorporada a los remitos manuales.

Aclarado ello, parto por destacar que, conforme lo que dispone el artículo 41 del Código Fiscal, no podemos considerar en el caso que se haya incumplido el deber formal que exige determinado respaldo documental al transporte realizado. El Código de Operación de Traslado o Transporte ha sido emitido en tiempo y forma, no existiendo obligación de informar el valor de la mercadería, conforme artículo 8° inciso 7) in fine de la Resolución Normativa N° 31/2019.

Por su parte, en el mencionado Título X, encontramos al artículo 82 (Texto según

Ley Nº 15.479) que establece: “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)...”. (el subrayado me pertenece).

Ha sido clara nuestra más alta jurisprudencia respecto de la importancia del cumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes y demás obligados: “...no se nos escapa la importancia innegable que reviste, en materia fiscal, la emisión, registración y conservación de los comprobantes y demás documentos respaldatorios de todas las operaciones, en especial las comerciales, que realizan los contribuyentes de los diversos tributos, puesto que se hallan ligadas, en forma más o menos directa, a la determinación de sus obligaciones sustantivas. Como lo ha expresado con claridad la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 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 sobre se agrega que la tan mentada equidad tributaria se tornarí­a ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva (Fallos: 314:1376; 316:1190) pues aunque se trate de un incumplimiento a deberes formales, es sobre la base al menos de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de los bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora, finalidad que, en sí, se ve comprometida por tales comportamientos...” (del dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo en autos “A.F.I.P. c. Povo­lo, Luis D.”, Sentencia del 11/10/2001).

En tal sentido, puede advertirse que el incumplimiento a un deber formal podrá ser castigado aún 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.

Ahora bien, corresponde determinar en el presente caso, si los reproches que pueden mantenerse en el accionar de la firma de marras, constituyen desmedro

suficiente a ese bien jurídico protegido por el legislador, esto es, a pesar de la emisión de COT en debida forma, haber emitido remitos manuales improcedentes en su tipo (no en su contenido) y presentar inconsistencias en los datos de dominio del vehículo utilizado.

En ese marco concluyo que no se verifican los extremos necesarios para configurarse la infracción endilgada, a la luz de lo previsto por el artículo 71 del mismo Código Fiscal. Tal disposición remite al eximente conocido como Principio de Insignificancia o Bagatela, esto es, supuestos en los que bajo el fundamento de la necesaria proporcionalidad que debe existir entre el ilícito y la gravedad de la respuesta estatal, una infracción constatada, por su nimiedad, resulta incapaz de generar desmedro alguno al bien jurídico tutelado: *“...Que el principio que en materia penal se ha dado en denominar de bagatela o irrisoriedad o insignificancia es aquél en virtud del cual deben considerarse atípicas aquellas conductas que si bien por su exteriorización resultan encuadrables en la descripción de un tipo legal, han afectado de modo insignificante, irrelevante o manifiestamente menor al bien jurídico que la norma tiene como fin tutelar...”* (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, sala III, in re “Anilinas Americanas Versanil S.A. (TF 24581-A) c. DGA”, causa N° 36215/12, del 19/11/2013).

En el presente caso, considerando todos los elementos señalados precedentemente, entiendo que no se ha afectado en concreto el bien jurídico protegido por la norma, con lo cual corresponde hacer lugar al recurso interpuesto por el apelante y dejar sin efecto la sanción aplicada; lo que así voto.

POR ELLO, RESUELVO: 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fojas a fs. 59/74 por la Sra. Ana C. Maisonnave, en carácter de representante de la firma “MAISONNAVE - ESPOSITO S.H.”, con el patrocinio letrado del Dr. Marcos Jaureguiberry, contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 919, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 15 de octubre de 2024. 2º) Revocar el acto apelado en todos sus términos. Regístrese, notifíquese, devuélvase.

VOTO DEL DR. ÁNGEL GABRIEL VILLEGAS: Que, llamado a votar en segundo término, habré de disentir parcialmente con la solución propiciada por Vocal preopinante. Comparto el rechazo del planteo de nulidad articulado por la recurrente, pero no acompaño la revocación de la sanción aplicada por la Autoridad de Aplicación.

En primer término, corresponde tratar el agravio de nulidad, por razones de prelación lógica. La apelante sostiene, en sustancia, que el acto administrativo carecería de motivación suficiente, que la Administración no habría ponderado adecuadamente la

documentación acompañada y que se habría afectado su derecho de defensa. La Representación Fiscal, por su parte, solicita el rechazo del planteo, por entender que el acto fue dictado con fundamento bastante, individualizando el hecho, la normativa aplicable y la sanción impuesta.

Al respecto, adhiero a la conclusión del Vocal preopinante. La nulidad del acto administrativo no procede ante cualquier disconformidad con la valoración efectuada por la Administración, sino únicamente cuando se verifica un vicio esencial que produzca una afectación concreta del derecho de defensa. No hay nulidad por la nulidad misma, ni corresponde invalidar un acto cuando el interesado conoció los hechos imputados, pudo efectuar su descargo, ofrecer prueba y articular el recurso previsto por la ley.

En el caso, la Disposición apelada identifica la conducta reprochada, reseña la documentación exhibida durante el control, expresa el encuadre normativo utilizado—artículo 41 del Código Fiscal, Resolución Normativa N° 31/2019, artículo 621 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004, Resolución General AFIP N° 1415/03 y artículo 82 del Código Fiscal— y determina la sanción aplicada. Además, el recurso de apelación evidencia que la firma pudo controvertir, en forma concreta, la validez de los remitos, la existencia de los COT, la naturaleza de devolución invocada, la carga del valor, las diferencias relativas al transporte, el encuadre legal y la cuantía de la multa.

En tales condiciones, lo planteado como nulidad constituye, en rigor, una crítica a la justicia o acierto de la decisión administrativa, cuestión que debe ser examinada al resolver el fondo del recurso, pero que no torna inválido el acto. Por ello, corresponde rechazar el planteo nulitivo, lo que así voto.

Sentado lo anterior, corresponde ingresar al análisis sustancial de la controversia. La cuestión a decidir no consiste únicamente en verificar si existía alguna documentación materialmente exhibida al momento del procedimiento, sino si esa documentación reunía aptitud fiscal suficiente para respaldar el traslado de bienes en los términos exigidos por el régimen aplicable.

Esta precisión resulta central. El sistema de mercadería en tránsito no exige la mera presencia física de papeles o constancias, sino documentación válida, consistente y obtenida en la forma, modo y condiciones fijadas por la Autoridad de Aplicación. La diferencia no es menor: un documento puede existir materialmente y, sin embargo, no cumplir la función fiscal que la ley le asigna, ya sea porque no es idóneo en sí mismo, porque se vincula a documentación inhábil o porque contiene inconsistencias relevantes para identificar el traslado controlado.

De las constancias de autos surge que el día 30 de abril de 2024 se verificó el transporte de mercadería —103 prendas de vestir— desde la localidad de Mar del Plata hasta Cucha Cucha, Partido de Chacabuco, ambas de la Provincia de Buenos Aires. El respaldo documental auditado consistió en cuatro remitos manuales tipo “X” —dos emitidos el 18/04 con la leyenda “DEVOLUCIÓN AGUIRRE” y dos emitidos el 29/04 sin dicha leyenda— y cuatro COT emitidos el día 29/04, vinculados a aquellos remitos. También se observaron inconsistencias en los datos del transporte utilizado —dominio del camión y su acoplado— y la consignación de valor cero en los COT.

En ese marco, el reproche fiscal no se agota en la falta de consignación del valor de la mercadería. La imputación comprende un cuadro documental más amplio: utilización de remitos manuales “X” observados como carentes de validez fiscal para respaldar el traslado, COT vinculados a esos remitos, ausencia de valor declarado y diferencias en los datos del transporte. Por ello, el análisis jurídico no puede limitarse a aislar uno solo de esos elementos, sino que debe ponderar la aptitud de la documentación en su conjunto para cumplir la finalidad de control prevista por el régimen.

El artículo 41 del Código Fiscal impone una obligación formal específica: el traslado o transporte de bienes en el territorio provincial debe encontrarse amparado por el Código de Operación de Traslado o Transporte, obtenido con carácter previo y conforme las condiciones establecidas por la Autoridad de Aplicación, debiendo ser exhibido o informado ante cada requerimiento. A su vez, el artículo 82 del mismo cuerpo legal sanciona no sólo el supuesto de ausencia total de documentación, sino también el traslado con documentación respaldatoria parcial o que no se ajuste a la forma, modo y condiciones exigidas.

De la lectura conjunta de dichas normas se desprende que la infracción puede configurarse aun cuando el transportista exhiba algún soporte documental. La ley no sanciona únicamente la inexistencia absoluta de documentos; también reprime la circulación de bienes con documentación que, por sus defectos, no permite respaldar válidamente la operación. Tal es el sentido del segundo supuesto previsto por el artículo 82 del Código Fiscal, que resulta especialmente relevante en estas actuaciones.

A mi criterio, los COT invocados por la apelante no pueden ser considerados suficientes para sanear la irregularidad constatada. El COT no es un dato aislado ni un código abstracto, sino un instrumento de trazabilidad vinculado a una operación determinada. Su utilidad fiscal depende de que permita relacionar, de manera confiable, los bienes trasladados, los sujetos intervinientes, el origen, el destino, la documentación respaldatoria y el transporte utilizado. Cuando el COT se emite sobre la base de remitos fiscalmente inhábiles y, además, presenta diferencias en

datos relevantes del transporte, pierde aptitud para cumplir en forma regular la función de control que justifica el régimen.

Por esa razón, no comparto que la sola emisión previa de los COT alcance, en este caso, para tener por cumplido el deber formal. La emisión temporalmente anterior al traslado es una condición necesaria, pero no suficiente, si el instrumento se integra con documentación que no reúne validez fiscal o si los datos informados no guardan correspondencia adecuada con el traslado efectivamente verificado. El cumplimiento del artículo 41 del Código Fiscal debe apreciarse de manera sustancial y funcional, no como una mera constatación mecánica de que se generó un número de COT.

Tampoco modifica esta conclusión la defensa fundada en que la mercadería transportada habría correspondido a una devolución de productos en consignación. Aun admitiendo, a los fines del análisis, que parte de la documentación contuviera la leyenda “DEVOLUCIÓN AGUIRRE” y que la operación pudiera responder a una devolución, ello no desplaza la obligación de respaldar válidamente el traslado. El artículo 41 del Código Fiscal exige el COT cualquiera sea el origen y destino de los bienes, de modo que la devolución también queda alcanzada por el régimen de control de mercaderías en tránsito.

La causa comercial del movimiento y la validez fiscal de la documentación son planos distintos. La primera puede explicar por qué circulaban los bienes; la segunda determina si el traslado fue amparado en debida forma frente al Fisco. En consecuencia, la alegada devolución no convierte en válidos los remitos manuales “X” ni neutraliza las inconsistencias detectadas en los datos del transporte. Además, según surge de las constancias reseñadas, no todos los remitos exhibidos contenían la leyenda invocada por la defensa, lo cual impide atribuir a ese dato un efecto saneador general sobre la totalidad del traslado auditado.

En cuanto a la consignación de valor cero, aun si se aceptara la interpretación de la recurrente según la cual, en supuestos de devolución, la información del valor podría revestir carácter optativo conforme la Resolución Normativa N° 31/2019, ello sólo permitiría relativizar uno de los aspectos observados. Pero no subsana la utilización de remitos fiscalmente impropios ni las diferencias relativas al transporte. Por tal motivo, el caso no debe ser resuelto como una mera omisión de valor en un COT regularmente emitido, sino como un supuesto de documentación respaldatoria no ajustada a las condiciones exigidas por la normativa.

Desde esa perspectiva, considero correctamente subsumida la conducta en el artículo 82 del Código Fiscal. No se trata de desplazar el caso hacia una infracción genérica ni de calificarlo como un simple defecto de confección del COT. El legislador provincial previó una figura específica para el traslado de bienes sin

documentación respaldatoria válida, con documentación parcial o con documentación que no se ajuste a las formas y condiciones exigidas. Frente a esa previsión especial, no corresponde acudir al artículo 60 del Código Fiscal —invocado por la apelante— como si la irregularidad fuera ajena al régimen particular de mercadería en tránsito.

Corresponde también rechazar la aplicación del artículo 71 del Código Fiscal. El principio de insignificancia o bagatela requiere que la conducta, aun formalmente encuadrable, carezca de aptitud para afectar de modo relevante el bien jurídico protegido. No basta, para su procedencia, con afirmar que no se acreditó una deuda tributaria material o que la mercadería habría podido ser identificada por otros medios. En materia de mercadería en tránsito, el bien jurídico comprometido no se limita a la recaudación inmediata de un impuesto, sino que comprende las facultades de verificación, fiscalización y control oportuno del flujo físico de bienes dentro del territorio provincial.

En autos, la irregularidad recae justamente sobre los instrumentos que permiten ejercer ese control en el momento en que debe realizarse: durante el traslado. Los remitos manuales “X” observados como fiscalmente inhábiles, los COT vinculados a dichos instrumentos y las inconsistencias adicionales en los datos del transporte no constituyen un defecto menor o puramente inocuo. Por el contrario, comprometen la trazabilidad documental de la operación y debilitan la posibilidad de que la Administración verifique, de manera inmediata y confiable, la correspondencia entre los bienes trasladados y la documentación exhibida.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación ha destacado la relevancia del cumplimiento de los deberes formales en materia tributaria, en tanto constituyen presupuesto necesario para el correcto funcionamiento del sistema fiscal, la erradicación de circuitos marginales de circulación de bienes y el ejercicio eficaz de la actividad fiscalizadora (Fallos: 314:1376; 316:1190; dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo en “A.F.I.P. c/ Povo, Luis D.”, sentencia del 11/10/2001). Esa doctrina resulta plenamente aplicable al régimen de COT, cuya finalidad es precisamente permitir el control inmediato y trazable del traslado de mercaderías.

Por ello, la afectación al bien jurídico no es meramente conjetural. La documentación exhibida no reunía, en su conjunto, la idoneidad exigida para respaldar fiscalmente el transporte. En tales condiciones, no corresponde considerar la falta como insignificante ni aplicar el eximente previsto por el artículo 71 del Código Fiscal.

En cuanto al elemento subjetivo, tampoco advierto configurado un supuesto de error excusable o de imposibilidad de cumplimiento. La emisión de documentación

fiscalmente idónea, la correcta vinculación del COT con los comprobantes respaldatorios y la consistencia de los datos declarados se encuentran dentro de la esfera de organización y control de la firma. La apelante no acreditó falla del sistema, hecho exclusivo de un tercero, imposibilidad material, error inevitable ni otra circunstancia objetiva que excluya el reproche. La existencia de COT emitidos y la invocada devolución no resultan suficientes para desplazar la responsabilidad por la irregularidad documental constatada.

Resta tratar los agravios vinculados con la valuación de la mercadería y la proporcionalidad de la multa. La sanción aplicada asciende a pesos un millón doscientos mil (\$1.200.000), equivalente al veinte por ciento (20%) del valor considerado por la Autoridad de Aplicación. La Representación Fiscal sostiene que dicho valor fue determinado sobre la base de la inspección ocular del cargamento plasmada en el Acta de Comprobación, instrumento que no fue redargüido de falsedad, y que se requirió al sumariado el aporte de facturas para valorizar la mercadería sin obtener resultado positivo.

El valor asegurado invocado por la recurrente no resulta, por sí solo, suficiente para desplazar la valoración efectuada en el procedimiento. La suma consignada a los fines del seguro o del transporte puede responder a una cobertura, a un límite de responsabilidad o a un parámetro propio del servicio contratado, pero no necesariamente equivale al valor fiscal, comercial o real de los bienes trasladados. Máxime cuando la propia infracción se vincula con la ausencia de documentación fiscal válida que permitiera corroborar de manera cierta los extremos de la operación.

En este marco, no se advierte arbitrariedad en la base considerada por la Autoridad de Aplicación ni prueba idónea que imponga su sustitución. Tampoco luce desproporcionada la sanción, toda vez que fue graduada en el mínimo legal previsto para el supuesto de documentación parcial o no ajustada a la forma, modo y condiciones exigidas por la Autoridad de Aplicación. La multa no responde al supuesto más gravoso de ausencia absoluta de toda documentación, sino al encuadre específico que aquí se confirma: documentación materialmente exhibida pero fiscalmente insuficiente para respaldar el traslado.

Por todo lo expuesto, voto por rechazar el recurso de apelación interpuesto por la Sra. Ana C. Maisonnave, en carácter de representante de la firma "MAISONNAVE - ESPOSITO S.H.", contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 919, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 15 de octubre de 2024; confirmar el acto apelado en cuanto ha sido materia de agravios; y tener presente la reserva del caso federal formulada, para su oportunidad procesal.

POR ELLO, VOTO: 1º) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la Sra. Ana C. Maisonnave, en carácter de representante de la firma “MAISONNAVE - ESPOSITO S.H.”, contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 919, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 15 de octubre de 2024. 2º) Confirmar el acto apelado en cuanto ha sido materia de agravios. 3º) Tener presente la reserva del caso federal formulada, para su oportunidad procesal.

VOTO DE LA CRA. CECILIA ALEJANDRA OROZ: Que coincidiendo en lo sustancial con los fundamentos expuestos por el Dr. Ángel Gabriel Villegas, adhiero a su propuesta resolutive.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Rechazar el recurso de apelación interpuesto por la Sra. Ana C. Maisonnave, en carácter de representante de la firma “MAISONNAVE - ESPOSITO S.H.”, contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N ° 919, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 15 de octubre de 2024. 2º) Confirmar el acto apelado en cuanto ha sido materia de agravios. 3º) Tener presente la reserva del caso federal formulada, para su oportunidad procesal.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Providencia

Número:

Referencia: expediente número 2360-0147916/2024, caratulado "MAISONNAVE ESPOSITO SH"

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG- 2026-26640030-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2751.---