



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: INLEG-2026-36423112-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Viernes 9 de Octubre de 2026

Referencia: Expediente número 2360-0174926/2024, caratulado "CIUDAD GLOBAL S.A."

La Plata, en la fecha de registro.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0174926/2024, caratulado "CIUDAD GLOBAL S.A."

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 1/8 del Alcance 0001, anexado a fs. 93, por el Dr. Luis Pascual Blanco Ilari, en representación de la firma "CIUDAD GLOBAL S.A.", con el patrocinio letrado del Dr. Sebastián Alberto Marcos, contra la Disposición Delegada SEATYS SAZ N° 134 de fecha 6 de marzo 2025, dictada por la Subgerencia de Coordinación Azul de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Mediante la Disposición referenciada, agregada a fs. 68/76, se aplica a la firma referenciada, CUIT N° 30-70726053-6, una multa de Pesos seis millones seiscientos mil (\$6.600.000,00), por cuanto se constató el transporte de mercadería o bienes de su propiedad dentro del territorio provincial sin documentación respaldatoria válida, infringiendo lo dispuesto por los artículos 27, 29 y Anexo V y ss. de la Resolución General N° 1415/03 de AFIP, sus complementarias y modificatorias, norma a la que remite el artículo 621 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 01/2004; conducta sancionada por el artículo 82 del Código Fiscal (Ley N° 10397, t.o. 2011 y modificatorias).

Elevados los actuados a este Tribunal a fs. 95 (artículo 121 del Código Fiscal), se

deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 1ra. Nominación, a cargo del Dr. Ángel C. Carballal, quedando radicada en la Sala I (fs. 97).

A fs. 100, 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, obrando su responde de estilo en expediente electrónico EX-2025-15837748-GDEBA-TFA, vinculado a las presentes actuaciones.

Por último, a fs. 102, se hace saber que la Sala I queda definitivamente integrada además con el Dr. Ángel Gabriel Villegas, Vocal de la 2da. Nominación y la Cra. Cecilia Alejandra Oroz, Vocal de la 3ra. Nominación. En materia probatoria, se tiene por agregada la documental y se rechaza la informativa ofrecida por innecesaria para la resolución de la causa. Paralelamente, en atención al estado de las actuaciones, se procede a llamar "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), quedando notificadas las partes según constancias obrantes a fs. 103/104.

Y CONSIDERANDO: I.- Que en primera instancia el apelante considera que la resolución en crisis resulta absolutamente desajustada a la realidad económica material de los hechos, toda vez que imputa a la firma la comisión de la infracción, atribuyendo en cabeza de la misma el transporte de la mercadería, cuando en realidad estuvo a cargo de los compradores. Reitera que como se prueba con las facturas aportadas y ha sido reconocido por la disposición, la responsabilidad del transporte de las mercancías correspondía a las firmas compradoras.

Alega la violación del principio de personalidad de la pena, el cual establece que sólo aquél que hubiere efectuado la conducta punible será pasible de las sanciones establecidas en la norma. Agrega que este principio guarda estricta relación con el de culpabilidad. Expone que toda norma que sanciona requiere de la presencia de una conducta reprochable: "el elemento objetivo", y dicha conducta debe ser atribuida por lo menos a título de culpa en cabeza del infractor: "el elemento subjetivo". Aduce que tal posición es consecuencia de la naturaleza penal del ilícito tributario.

Esboza que no corresponde al acusado la carga de la prueba de la inocencia, en virtud de la prohibición de la inversión del "onus probandi". Concluye que no se puede sancionar a quien no es culpable, y que en el caso nada tiene que ver la firma en el transporte contratado por otra persona, por lo cual dicha sanción no se puede hacer extensiva a la misma.

Plantea la violación del principio nullum crimen, nulla poena sine culpa. Menciona los caracteres básicos de la prueba en el proceso penal, desarrolla la presunción de inocencia y el principio de libre valoración.

Sostiene que, de acuerdo a la descripción de los hechos y formulación de los derechos, queda demostrada la vulneración al principio de razonabilidad, ya que no resulta razonable aplicar la sanción sobre la firma, al no resultar el sujeto pasivo de la infracción.

Aduce violación del principio de legalidad, al intentar aplicar la sanción sobre una persona diferente a la que corresponde, hecho que no existe dentro de la norma.

Ofrece prueba informativa.

II.- Que la Representación fiscal en su contestación advierte 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.

Advierte 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.

Aclarado ello, a fin de contextualizar el marco infraccional, trae a cita la descripción pormenorizada sobre el operativo llevado a cabo por la Agencia y relatado por el Juez Administrativo en el acto en crisis: *"...Que requerida al conductor la documentación respaldatoria de la mercadería transportada, exhibe Remitos tipo "R" N° 0005-00000846 y 0005-00000847 de fecha 03/09/2024 emitidos por el contribuyente de autos, no encontrándose hábiles a efectos de acompañar el traslado de la mercadería dado que no resulta válido frente a su condición de responsable inscripto en IVA (Falta Código de autorización de impresión, precedido de la sigla "CAI" // Apellido y nombres, denominación o razón social y C.U.I.T. de quien efectuara la impresión del comprobante y fecha en que se realizó. // El primero y el último de los números de los documentos que comprenda la impresión efectuada, y el número de habilitación del establecimiento impresor, otorgado por el organismo competente. // Fecha de vencimiento del comprobante, precedido de la leyenda "Fecha de Vto.); asimismo, no exhibió ni informó COT ni CRE encuadrando tales conductas en lo dispuesto por el artículo 82 del Código Fiscal T.O 2011 y modificatorias, por cuanto infringe lo dispuesto en el artículo 27, 29 Y Anexo V y ss. de la Resolución General N° 1415/03 de la AFIP y modificatorias, a las que remite la provincia de Buenos Aires mediante el artículo 621° de la Disposición Normativa*

Serie "B" N° 01/2004 y el artículo 41 del Código Fiscal, Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias reglamentado por la Resolución Normativa 31/19 y modificatorias; según surge de las constancias del Acta de Comprobación R-078 A N° A637000030485 obrante de fojas 3 a 9".

A la luz de las citadas normas y los hechos descriptos, con los alcances expuestos en el acto impugnado, confirma que la conducta de la sumariada encuadra en una de las infracciones tipificadas, esto es, el traslado de mercadería en la Provincia de Buenos Aires sin documentación respaldatoria válida, tal como considera que podrá este Tribunal confirmar, que no ha sido desvirtuado en etapa de descargo ni en esta instancia.

Arguye que, tal como expresa el a quo, en el particular quedó tipificada la infracción en tanto: *"...Que ha quedado plenamente comprobado que la mercadería estaba siendo trasladada con los remitos tipo "R" N° 0005-00000846 y 0005-00000847 emitidos por la firma CIUDAD GLOBAL S.A., CUIT N° 30-70726053-6 no siendo hábil para amparar la mercadería trasladada, al respecto el contribuyente no señala nada en su descargo haciendo caso omiso a la infracción detectada al emitir Remitos que ha entregado a la empresa transportista a efectos de acompañar la mercadería hasta su destino final; Que, en el caso de autos, y en razón del destino final de la mercadería no resultaba obligatorio la generación del COT/CRE; no obstante, debió emitir los comprobantes que acompañaban el traslado conforme las prescripciones emanadas de la Resolución General N° 1415/03 de AFIP y sus modificatorias a la que remite el artículo 621 de la Disposición Normativa Serie B N° 01/04 y mod.; Que se encuentra perfectamente constatado el hecho típico y su correspondiente tipo infraccional, dado que el traslado llevaba documentación sin Código de autorización de impresión (CAI) y demás datos que debió constar en el pie del documento encuadrando tal conducta en lo dispuesto por el artículo 82 del Código Fiscal T.O. 2011 y modificatorias reglamentado por Resolución Normativa N° 31/19 y modificatorias, por cuanto infringe lo dispuesto por el artículo 27 y ss. de la Resolución General N° 1415/03 de AFIP y sus modificatorias a la que remite el artículo 621 de la Disposición Normativa Serie B N° 01/04 y mod., al efecto transcribiremos la normativa vigente..."*.

Añade que, en el régimen legal vigente en relación al traslado de la mercadería, están comprometidos, por un lado, la Resolución General N°1415/03 AFIP y modificatorias, y por el otro, las previsiones del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires y sus normas complementarias. Alega que ambos regímenes son complementarios, más no excluyentes. Por dicha razón, argumenta que la sumariada debió contar con la documentación requerida por ambos regímenes confeccionada en debida forma y según las condiciones exigidas por la Agencia, lo

cual no aconteció en autos.

Luego, en lo que respecta al argumento sosteniendo la falta de legitimidad pasiva sobre la base de alegar no ser propietario de las mercaderías y estar a cargo del comprador su transporte, sentencia que no reviste asidero, pues el apelante no sostiene sus dichos con prueba válida que lo acredite, siendo que sobre él recae la carga de probarlo.

En este punto trae a cita lo expuesto por el Juez Administrativo considerando: *"...Que, respecto de la falta de legitimación pasiva, debe reiterarse que la mercadería estaba siendo trasladada con Remitos tipo "R" N° 0005-00000846 y 0005-00000847, ambos de fecha 03/09/2024 emitidos por la firma CIUDAD GLOBAL S.A., CUIT N° 30-70726053-6 no resultando válidos frente a su condición de responsable inscripto en IVA, surgiendo claramente su responsabilidad dado que ha sido, quien ha entregado los bienes objeto del traslado; va de suyo, que los hechos que pretende acreditar con su presentación no lo exime de su responsabilidad al haber emitido la documentación que acompañaba el traslado objeto de verificación y que ha sido entregado conjuntamente con la mercadería; //Que, independientemente de la tradición de la cosa, en este caso el dador de la carga debió velar porque el traslado de la misma se efectúe legítimamente con el debido respaldo documental; sin perjuicio de las acciones privadas que estime corresponder respecto a las otras partes que intervinieron en el circuito comercial en aras de la protección de sus intereses patrimoniales, y con relación a las cuales este fisco resulta ajeno".*

A mayor abundamiento, señala que a partir de la valoración de las respuestas a los oficios librados a las dos supuestas empresas compradoras no surge acreditada la operatoria. Así, trae a cita lo expresado a ese respecto por el a quo al explicar: *"... se procedió a requerir a las empresas destinatarias de la mercadería copia fiel de facturas emitida por la firma CIUDAD GLOBAL S.A. respecto de la mercadería trasladada y nota en carácter de declaración jurada explicando detalladamente "operatoria y/o circuito comercial respecto del traslado de los bienes" (servicios de depósitos y/o logística contratados), acompañando documentación respaldatoria pertinente (Copia fiel de Factura por el Servicio de Transporte/ Servicio de Logística, etc.); respecto de dicha solicitud se presentan por separadas las empresas destinatarias de la mercadería a través de un mismo apoderado Lic. BRANDENBURG, Federico, quien igual al contribuyente, detalla la operatoria comercial de manera somera, sin explicar sucintamente el trayecto del traslado, empresas intervinientes y expedición de los bienes que puede inferirse de las actuaciones; Que de lo expuesto, al merituar la prueba surge que el contribuyente no describe con fehaciencia la operatoria comercial; vale señalar, que el Remito Tipo R 0005- 00000847 presentado por CONCORDIA VIDEO CABLE SA consta de un sello*

de ingreso a la firma TRANSPORTE LA ESTRELLA, con fecha “6 SEP 2024”, donde expresa: “SE RECIBEN 25 BULTOS IGNORANDO SU CONTENIDO”; asimismo, el Remito tipo R 0005- 00000846 presentado por MERCO COMUNICACIONES SA, consta de tres sellos señalando: “EXPRESO FORMOSA SRL Av. ALCORTA 2773 – CAP. Tel... 6 SEP 2024, SE RECIBE SIN VERIFICAR EL ESTADO Y CONTENIDO DE LA MISMA.”, “EXPRESO FORMOSA S.R.L. SE RECIBE 2 PALLET CERRADO SIN VERIFICAR CONTENIDO” y “DEVOLVER CONFORMADO GUIA Y REMITO”. Nada se presenta en relación a la aceptación de entrega de la mercadería y demás detalles de traslado”.

Asimismo, y siendo que el recurrente esgrime la falta de subjetividad en el incumplimiento, recuerda que se trata de infracciones de tipo objetivo, que no requieren la investigación previa del elemento intencional, sino que la infracción se configura a partir de las conductas en que incurre el sujeto infractor; el elemento intencional sólo es tenido en cuenta como eximente de responsabilidad cuando el contribuyente produzca prueba tendiente a demostrar la existencia del caso fortuito, fuerza mayor o culpa ajena, extremos que no se verifican en autos.

Por otra parte, aclara en cuanto a la alegada naturaleza penal de las infracciones y la invocación de principios penales, siendo que el planteo tiende a traslucir un cuestionamiento a la autonomía del Derecho Tributario, al traer a aplicación normas penales, la regulación de los aspectos de la obligación tributaria, resulta una materia no delegada 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.

Es por ello 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.

Por último, arguye que no puede perderse de vista que la carga de la prueba, su producción y seguimiento es para el sumariado, quien, si bien ejerció su derecho ofreciéndola, tuvo un accionar ineficiente y las arrimadas no resultaron conducentes para desvirtuar la configuración de la sanción y consecuentemente la aplicación de multa, en lo que respecta a la falta de documentación válida para el traslado de la mercadería.

Es más, prueba del análisis de los hechos a la luz del descargo presentado fue que el a quo consideró que la firma no incurrió en la falta de COT/CRE verificada en el

acta de comprobación, tal como se expresa en el acto, a cuyos términos remite.

Finalmente, en cuanto a la valoración de la prueba expone que el a quo ha actuado conforme al art. 384 del Código Procesal Civil y Comercial, que habilita a los jueces a elegir las pruebas esenciales y decisivas para la resolución de la causa. Ello así, señala que el Juez Administrativo se ha limitado a aplicar las normas vigentes, encuadrando la conducta del sumariado como ausencia total de documentación respaldatoria, en el marco del art. 82 3 tercer párrafo del Código Fiscal – según Ley Impositiva 2024 15479- y graduando la multa en el mínimo legal de la escala allí prevista, resultando ajustado a derecho, lo que solicita sirva confirmar este Tribunal.

Por tanto y en virtud de lo expuesto, la Representación Fiscal entiende que los planteos del agraviado deben ser rechazados, debiendo tenerse presente la reserva del Caso Federal para la etapa oportuna.

III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL: Que conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, se hace necesario decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 134/2025, dictada por la Subgerencia de Coordinación Azul de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Y en tal dirección, observo que el nudo del debate de autos se centra en la supuesta falta de legitimación pasiva esbozada por la apelante, en tanto asegura que la entrega de la mercadería a los compradores se había efectivizado en su establecimiento de Bahía Blanca, siendo el transporte en cuestión responsabilidad de aquellos.

Funda su postura en la prueba informativa producida en instancias anteriores del procedimiento, mediante la cual las dos empresas compradoras confirman tal extremo, adjuntando ambas copia de las facturas emitidas a su nombre por la firma transportista identificada en el operativo de fiscalización que diera origen a las presentes actuaciones (fs. 39 y 53).

Así las cosas y de la revisión de la totalidad de la documentación aportada y las distintas circunstancias relevadas, puede concluirse que la defensa alegada deviene audible, al acreditarse con las facturas en cuestión, las que generan de mínima, un supuesto de duda razonable que debe operar en favor de quien resulta imputado en autos (Fallos: 272:188).

Recordemos que el artículo 6° de la Resolución Normativa N° 31/2019 (texto según RN 27/2023), redireccionando a la Resolución General (AFIP) N° 1415/2003, pone en cabeza del propietario de la mercadería la obligación de respaldo documental, previendo expresamente el supuesto de entrega en el lugar de origen del transporte.

Debo recordar que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y la 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), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallando 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 de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional.

En consecuencia, no puede tenerse por configurada en cabeza de la apelante, infracción alguna prevista por el artículo 82 del Código Fiscal.

Ahora bien, lo expuesto no implica a mi entender decidir sobre la impunidad de la firma de marras. Es indudable que las acciones y omisiones detectadas por la fiscalización actuante revelan una patente negligencia, demostrada en el claro incumplimiento preciso y concreto al deber de información que pesaba sobre la empresa de marras, en tanto sus imprecisiones y deficiencias en la documentación emitida, llevaron al inicio y sustanciación de estos actuados. Ninguna de las circunstancias que fueron acreditadas (con el alcance expuesto supra) fueron aclaradas en el momento de la fiscalización, extremo que hubiera impedido el obstáculo a esas funciones de control de la Administración Tributaria, extremo que constituye el bien jurídico tutelado.

Entiendo consecuentemente, que sí resulta aplicable el segundo párrafo del artículo 60 del Código Fiscal, vigente al momento de la infracción (texto según Ley 15079), que disponía: *“...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 cuarenta y cuatro mil doscientos ochenta (\$44.280) y la de pesos un millón setecientos noventa y ocho mil doscientos sesenta (\$1.798.260) ... 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...”*.

Es decir que si bien cabe reconocer la improcedencia de la sanción dispuesta en autos, a la luz de las constancias adunadas, sí se verifica una evidente omisión de información idónea ante la fiscalización actuante, en tanto toda la documentación que acompañaba al transporte incumplía parcialmente lo ordenado por la referenciada reglamentación, llevando tal extremo a una clara interferencia al bien jurídico tutelado, que nos trae hasta la presente instancia.

Corresponde entonces recalificar la infracción constatada, en los términos del citado segundo párrafo del artículo 60 del Código Fiscal, ante una infracción simple, no agravada, evidentemente constatada (en igual sentido, en autos “RETROAMERICA S.A.” Sentencia del 29 de abril de 2021, Registro 4293 de la Sala III; en autos “SATUS AGER S.A”, Sentencias de la misma fecha, Registros 4286 y 4287 de la Sala III; en autos “VIALDOD DE CONSTRUCCIONES S.A.”, Sentencia del 8 de febrero de 2022, Registro 3154 de la Sala II; en autos “FORD ARGENTINA SCA”, Sentencia del 26 de abril de 2022, Registro 3219 de la Sala II; en autos “TALLERES CARMONA S.A.”, Sentencia del 26 de agosto de 2025, Registro 4968 de la Sala III.

Dicha decisión encuentra asidero atendiendo que en el presente se evalúan los mismos hechos y omisiones que los endilgados en el Acta de fs. 8, por ende no se vulneran derechos ni garantías del contribuyente, más bien, todo lo contrario al tipificarse una infracción de menor sanción, que reprime debidamente la correcta infracción endilgable a la empresa de marras. En igual sentido se ha expedido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, Sala I (Sentencia del 13/07/2017, en autos “Consultora Borlenghi S.A.”), Sala II (Sentencia del 28/11/2019, en autos “Seguridad Aconcagua S.R.L.”), Sala III (Sentencia del 29/07/2021, en autos “ISMAQ SA”), Sala IV (Sentencia del 10/03/2020, en autos “Multigranos SA”), entre muchas otras.

Por todo lo expuesto, en relación a la graduación de la multa, considero razonable y proporcional al grado de infracción verificada, fijar la sanción en la suma de Pesos un millón (\$ 1.000.000), lo que así declaro.

Finalmente, no es ocioso recordar en tal sentido que las multas funcionan como penas y no como indemnización, y que son sanciones ejemplificadoras e intimidatorias, indispensables para lograr el acatamiento de las leyes que, de otra manera, serían burladas impunemente (Fallos: 185:251 y 198:139).

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a a fs. 1/8 del Alcance 0001, anexo a fs. 93, por el Dr. Luis Pascual Blanco Ilari, en representación de la firma “CIUDAD GLOBAL S.A.”, con el patrocinio letrado del Dr. Sebastián Alberto Marcos, contra la Disposición Delegada SEATYS SAZ N° 134 de fecha 6 de marzo 2025, dictada por la Subgerencia de Coordinación Azul de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Reducir la sanción dispuesta por el artículo 3º del acto apelado, a la suma de Pesos un millón (\$ 1.000.000). Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.

VOTO DEL DR. ANGEL GABRIEL VILLEGAS: Que, llamado a votar en segundo

término, adelanto mi adhesión a la solución propiciada por el Vocal preopinante, en cuanto hace lugar parcialmente al recurso y reduce la sanción impuesta. Sin perjuicio de ello, entiendo necesario dejar expresadas algunas consideraciones propias, a fin de precisar el alcance de la responsabilidad atribuible a la firma apelante y la procedencia de la recalificación efectuada. En primer lugar, comparto que la prueba producida en sede administrativa impide mantener, con el grado de certeza exigible en materia sancionatoria, la imputación en los términos agravados del artículo 82 del Código Fiscal. En efecto, las respuestas de las firmas compradoras y las facturas emitidas por la empresa transportista permiten tener por acreditado, al menos con entidad suficiente para generar duda razonable, que el traslado material de los bienes fue contratado y asumido por las adquirentes, luego de la entrega de la mercadería en el establecimiento de origen. Esta circunstancia resulta jurídicamente relevante porque el régimen de documentación de mercadería en tránsito, conforme la Resolución Normativa N° 31/2019 y la remisión que ella efectúa a la normativa nacional de facturación, distingue la obligación de amparar documentalmente el traslado según la intervención concreta de los sujetos en la operatoria, contemplando expresamente el supuesto de entrega en origen. Por ello, si bien la firma Ciudad Global S.A. emitió los remitos que acompañaban la mercadería, las constancias del expediente no autorizan a concluir, sin margen de duda, que haya sido ella quien asumió el transporte o quien debía responder por la totalidad de los recaudos propios de la circulación posterior.

A la vez, también comparto que lo anterior no conduce a la lisa y llana inexistencia de reproche. Los remitos tipo "R" N° 0005-00000846 y N° 0005-00000847, emitidos por la propia apelante, fueron la documentación efectivamente exhibida al momento del operativo y presentaban deficiencias formales relevantes frente a su condición de responsable inscripto, en particular la ausencia de los datos exigidos para su validez como comprobantes respaldatorios. Esa conducta no es indiferente para el régimen de control fiscal, pues dificultó la verificación inmediata de la trazabilidad de los bienes y originó razonablemente la intervención de la fiscalización.

En ese marco, la recalificación de la conducta en los términos del segundo párrafo del artículo 60 del Código Fiscal no importa introducir un hecho nuevo ni agravar la situación del contribuyente, sino adecuar jurídicamente los mismos extremos fácticos constatados en el acta y debatidos durante todo el procedimiento. La apelante conoció desde el inicio cuáles eran las irregularidades atribuidas a la documentación emitida y pudo ejercer defensa sobre ellas. Además, la recalificación conduce a una infracción de menor entidad y a una sanción sensiblemente inferior a la originalmente aplicada, por lo que no se advierte afectación del principio de congruencia ni del derecho de defensa.

Esta solución resulta, a mi juicio, la más compatible con los principios de tipicidad, culpabilidad y proporcionalidad aplicables al derecho sancionador tributario. La multa prevista en el artículo 82 del Código Fiscal exige una atribución suficientemente cierta de la conducta vinculada al traslado sin documentación válida; en cambio, el incumplimiento formal consistente en la emisión y entrega de documentación incompleta o insuficiente por parte de la firma se subsume adecuadamente en el artículo 60 del mismo cuerpo legal, en tanto supone un incumplimiento parcial e irregular de deberes formales de información y colaboración fiscal.

Por último, en cuanto al quantum, considero razonable la graduación propuesta en la suma de Pesos un millón (\$1.000.000), por ubicarse dentro del marco legal aplicable, atender a la entidad de la infracción efectivamente comprobada y guardar adecuada proporción con la finalidad preventiva y disuasiva de la sanción, sin mantener una respuesta punitiva propia de una infracción que, en el caso concreto, no ha quedado acreditada con certeza suficiente.

POR ELLO, VOTO: Adherir al voto del Dr. Ángel C. Carballal, haciendo lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la firma “CIUDAD GLOBAL S.A.” y reduciendo la sanción dispuesta por el artículo 3° de la Disposición Delegada SEATYS SAZ N° 134/2025 a la suma de Pesos un millón (\$1.000.000). Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.

VOTO DE LA CRA. CECILIA ALEJANDRA OROZ: Que, sin perjuicio del respeto que merece la opinión de mis colegas preopinantes, me veo en la necesidad de dejar plasmada mi opinión en el caso concreto que se ventila en los presentes autos.

Que en ese orden de ideas, en su escrito recursivo la apelante se agravia de la Disposición Delegada dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, en el sentido que atribuye en cabeza de la firma el transporte de la mercadería y la responsabilidad de emitir la documentación que respalda el traslado de la misma. Sostiene su falta de legitimación como sujeto pasivo de la infracción, toda vez que, según afirma, la mercadería fue entregada en el lugar de origen del transporte, quedando en cabeza del propietario de la misma la obligación de respaldo documental. Sobre esa base invoca los principios de personalidad de la pena, de culpabilidad y de inocencia, y considera vulnerados los principios de razonabilidad y de legalidad.

Que sobre lo dicho “ut supra”, el artículo 82 del Código Fiscal, en su texto vigente al momento de la infracción (según el artículo 92 de la Ley N° 15.479, Impositiva para el ejercicio fiscal 2024, que rige a partir del 1 de enero de ese año conforme su

artículo 145), dispone en su parte pertinente: “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). 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 ciento cuarenta y siete mil seiscientos (\$147.600)...”.

En ese marco, la reglamentación aplicable es la Resolución Normativa N° 31/2019, con las modificaciones introducidas por la Resolución Normativa N° 27/2023, vigente a la fecha del hecho. Su artículo 21, texto según artículo 11 de la Resolución Normativa N° 27/2023, establece 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-: (...) 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); (...)”. A su vez, la citada Resolución General N° 1415, en su Anexo V, punto I a), establece los datos preimpresos que deben contener, respecto del emisor y del comprobante, los remitos, guías o documentos equivalentes para que sean válidos.

Que por su parte, y tal como expresa la Autoridad de Aplicación en el acto apelado, conforme lo establecido en el artículo 621 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004, la apelante se encontraba alcanzada por la obligación de emitir facturas, remitos o documentos equivalentes en la forma y condiciones que fija la Resolución General N° 1415 de la Administración Federal de Ingresos Públicos y sus normas

complementarias y modificatorias.

Asimismo, también ha quedado plenamente demostrado, como señala la ARBA, que la mercadería estaba siendo transportada con los remitos tipo “R” N° 0005-00000846 y 0005-00000847, emitidos por la firma “CIUDAD GLOBAL S.A.” y que la mencionada documentación respaldatoria no cumplía con los requisitos enumerados en el Anexo V, punto I a).

Que, con independencia de que la mercadería hubiera sido entregada en el lugar de origen del traslado y de quién hubiera contratado materialmente el transporte, en autos se encuentra acreditado que los remitos que efectivamente acompañaron la mercadería fueron emitidos por CIUDAD GLOBAL S.A.

De ello se sigue que no resulta necesario determinar la titularidad dominial de la mercadería. La obligación incumplida reposa sobre su condición de emisora del comprobante que amparó el traslado, condición que subsiste con independencia de a quién perteneciera la carga.

La interpretación que propongo deriva de la propia estructura del marco normativo aplicable al caso. En efecto, el citado artículo 621 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004 establece que los contribuyentes y responsables deben emitir facturas, remitos o documentos equivalentes en la forma y condiciones previstas por la Resolución General N° 1415 de la entonces AFIP. A su vez, dicha Resolución General comprende dentro de su régimen al traslado y entrega de productos y establece que tales operaciones deben encontrarse documentadas mediante factura, remito, guía o documento equivalente, debiendo los remitos reunir, como mínimo, los requisitos establecidos en su Anexo V. Su artículo 27 dispone, además, que “En todos los casos el remito, la guía, o el documento equivalente se confeccionará con anterioridad al traslado del producto y lo acompañará hasta su destino”. De ello resulta que el remito es el comprobante destinado a acompañar la mercadería durante su traslado y que su confección en legal forma se encuentra a cargo de quien lo emite.

Cabe recordar las plenas facultades de esta jurisdicción para aplicar las disposiciones contenidas en la Resolución General N° 1415 de la AFIP, a partir de la expresa adhesión realizada por esta Provincia mediante la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004 y la Resolución Normativa 31/2019 y modificatorias de la ARBA (in re “MICROPLASTIC S.A.”, Vocalía 3, Sala I, Registro N° 2752).

En el caso concreto, se encuentra acreditado que los Remitos tipo “R” N° 0005-00000846 y N° 0005-00000847 que acompañaban la mercadería fueron emitidos por CIUDAD GLOBAL S.A. De allí que la responsabilidad que aquí se examina

deriva de un hecho propio de la recurrente, consistente en la emisión de documentación respaldatoria que no reunía los requisitos exigidos por la normativa aplicable, con prescindencia de quién contrató o ejecutó materialmente el transporte.

En consecuencia, las modalidades convenidas entre las partes respecto de la entrega de los bienes o de la contratación del transporte no resultan aptas, en este caso, para desplazar la responsabilidad derivada de la emisión irregular de los remitos utilizados para respaldar el traslado, tal como fuera señalado por el a quo en el acto apelado.

El traslado verificado en autos, amparado por remitos que no cumplían con los requisitos que deben figurar preimpresos respecto del comprobante y del emisor, encuadra en el supuesto de ausencia total de documentación respaldatoria previsto por el artículo 21, inciso A), subinciso 3), de la Resolución Normativa N° 31/2019, texto según artículo 11 de la Resolución Normativa N° 27/2023, antes transcripto.

La conducta punible descripta encuentra sanción en el tercer párrafo del artículo 82 del Código Fiscal (texto según Ley N° 15.479), que establece que "... 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 ciento cuarenta y siete mil seiscientos (\$147.600). ...".

En cuanto a los agravios fundados en los principios de personalidad de la pena, de culpabilidad y de inocencia, es de advertir que este Tribunal, en diversos precedentes (ver, entre otros, "Microgauss S.A.", Sala III, Registro N° 4084, y "Molino Olavarría S.A.", Sala III, Registro N° 4371), sostuvo que este tipo de infracciones, formales, son esencialmente subjetivas y requieren para su configuración un actuar negligente por parte del sujeto imputado, sin desconocer, por otra parte, que, acreditado el elemento objetivo de la infracción, resulta una carga del interesado demostrar su ausencia de culpabilidad (in re "VISUAR S.A.", Vocalía 3, Sala I, Registro N° 2707; "ID SUPPLY CHAIN S.A.", Vocalía 3, Sala I, Registro N° 2714; y "SIMPLIT ARGENTINA S.R.L.", Vocalía 3, Sala I, Registro N° 2755). En el caso, el elemento objetivo de la infracción se encuentra acreditado y la apelante no ha demostrado su ausencia de culpabilidad, en tanto sus planteos y la prueba ofrecida se dirigen a establecer quién contrató el transporte y no alcanzan a la confección de los remitos, que son de su propia emisión. La sanción recae, entonces, sobre un hecho propio de la firma, lo que descarta la responsabilidad objetiva o por el hecho de un tercero que invoca.

Por su parte, los agravios referidos a los principios de razonabilidad y de legalidad se apoyan en que la firma no sería el sujeto pasivo de la sanción, premisa que ha quedado descartada conforme lo expuesto. La infracción y su sanción se encuentran previstas en el artículo 82 del Código Fiscal y en su reglamentación, antes transcritos, por lo que tampoco media aplicación analógica alguna. No existe entonces afectación de ningún principio penal en el caso.

Que, como consecuencia de lo expuesto “ut supra”, considero que corresponde no hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 1/8 del Alcance 0001, anexado a fs. 93, por el Dr. Luis Pascual Blanco Ilari, en representación de la firma “CIUDAD GLOBAL S.A.”, con el patrocinio letrado del Dr. Sebastián Alberto Marcos, y confirmar la Disposición Delegada SEATYS SAZ N° 134, de fecha 6 de marzo de 2025, dictada por la Subgerencia de Coordinación Azul de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, en cuanto ha sido materia de agravio; lo que así se declara.

POR ELLO, VOTO: 1) No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto a fs. 1/8 del Alcance 0001, anexado a fs. 93, por el Dr. Luis Pascual Blanco Ilari, en representación de la firma “CIUDAD GLOBAL S.A.”, con el patrocinio letrado del Dr. Sebastián Alberto Marcos; 2) Confirmar la Disposición Delegada SEATYS SAZ N° 134, de fecha 6 de marzo de 2025, dictada por la Subgerencia de Coordinación Azul de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, en cuanto ha sido materia de agravios.

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a a fs. 1/8 del Alcance 0001, anexado a fs. 93, por el Dr. Luis Pascual Blanco Ilari, en representación de la firma “CIUDAD GLOBAL S.A.”, con el patrocinio letrado del Dr. Sebastián Alberto Marcos, contra la Disposición Delegada SEATYS SAZ N° 134 de fecha 6 de marzo 2025, dictada por la Subgerencia de Coordinación Azul de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Reducir la sanción dispuesta por el artículo 3° del acto apelado, a la suma de Pesos un millón (\$ 1.000.000). Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2026.10.01 17:58:11 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by VILLEGAS Angel Gabriel
Date: 2026.10.08 10:06:46 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Ángel Gabriel Villegas
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by OROZ Cecilia Alejandra
Date: 2026.10.08 11:43:49 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Cecilia Alejandra Oroz
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ROMERO María Verónica
Date: 2026.10.09 12:34:51 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Verónica Romero
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación



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: PV-2026-36423636-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Viernes 9 de Octubre de 2026

Referencia: Expediente número 2360-0174926/2024, caratulado "CIUDAD GLOBAL S.A."

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2026-36423112-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2789.---

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: 2026.10.09 12:36:10 -03'00'

Verónica Romero
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE
GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE
GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2026.10.09 12:36:11 -03'00'