



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 2360-0082027, año 2023, caratulado "BETINA, DAIANA Y GUSTAVO GARCIA SOCIEDAD DE HECHO".

En lugar y fecha de registro.

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0082027, año 2023, caratulado "BETINA, DAIANA Y GUSTAVO GARCIA SOCIEDAD DE HECHO".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto por el Sr. Gustavo García, en representación de la firma "BETINA, DAIANA Y GUSTAVO GARCIA SOCIEDAD DE HECHO", con el patrocinio letrado del Dr. Sebastián Alberto Marcos, contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 270, de fecha 25 de marzo de 2024, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Que por el acto mencionado, obrante a fs. 60/64 se aplica a la firma una multa de pesos dos millones sesenta y ocho mil ciento cincuenta y seis (\$2.068.156,00), conforme lo previsto por el artículo 82 del Código Fiscal (Ley N° 10397, t.o. 2011 y modificatorias); en virtud de haberse constatado el transporte de bienes sin documentación de respaldo válida, infringiendo lo dispuesto en la Resolución General N° 1415/03 de la AFIP y modificatorias, en su artículo 27, a las que remite la Provincia de Buenos Aires mediante el artículo 621 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 01/2004, y lo reglamentado por la Resolución Normativa N° 31/2019.

Que elevadas las actuaciones a este Tribunal Fiscal de Apelación (artículo 121 del

Código Fiscal), se deja constancia de la adjudicación de la causa para su instrucción a la Vocalía de 2da. Nominación, por lo que conocerá en la misma la Sala I.

Consentida la integración de la Sala y cumplidas las intimaciones pertinentes, se dio traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal para que conteste agravios, acompañe y/u ofrezca prueba y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su responde en el expediente electrónico EX-2024-29077547-GDEBA-TFA.

Por último, se saber a las partes que la Sala I ha quedado integrada con el suscripto, conjuntamente con el Dr. Ángel Carlos Carballal Vocal de 1ra Nominación y con la Cra. Cecilia Alejandra Oroz, Vocal a cargo de la 3ra Nominación. En materia probatoria, se tiene por agregada la documental acompañada y se rechaza la prueba informativa ofrecida, por resultar innecesaria e inconducente para la resolución de la causa. Asimismo, atento al estado de las actuaciones, se llaman “Autos para Sentencia” (artículos 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I. Que la recurrente plantea que el transporte de la mercadería no era fruto de una operación comercial, sino el traslado de un establecimiento a otro, ambos de propiedad del mismo contribuyente. Agrega que la firma adjuntó a la carga la debida registración a través del remito correspondiente.

Sostiene que las sanciones tributarias resultan de naturaleza jurídica penal y que, por ello, son aplicables todos los principios y garantías que informan al proceso penal. Alega, en tal sentido, que la Agencia no evaluó el aspecto subjetivo de la conducta y que atribuyó responsabilidad con sustento exclusivo en presupuestos objetivos del tipo infraccional.

Expresa que no se afectó el bien jurídico protegido, pues las funciones de verificación y fiscalización de ARBA no se vieron conculcadas al haberse constatado los elementos transportados. También se agravia de la arbitrariedad en la aplicación de la sanción y sostiene que se vulneraron los principios de proporcionalidad y razonabilidad.

Subsidiariamente, cuestiona el valor de la mercadería determinado en el acta, por entender que no se condice con el valor real de lo transportado, toda vez que la Agencia habría tomado precios de consumidor final pese a que la actividad de la firma es la venta mayorista. Detalla productos y valores, acompaña documental, ofrece prueba informativa y hace reserva del caso federal.

II. Que la Representación Fiscal solicita el rechazo del recurso. En primer lugar, sostiene que los planteos de índole constitucional se encuentran vedados en esta instancia por el artículo 12 del Código Fiscal, citando el criterio de esta Sala en

autos “STRIANESE HNOS. SACI Y F.”, sentencia registrada bajo el N° 2238, del 28 de abril de 2016.

Luego recuerda que el Juez Administrativo tuvo por acreditado que, requerida al conductor la documentación respaldatoria de la mercadería transportada, se exhibió fotocopia del Remito “R” N° 0001-0000682, de fecha 24 de agosto de 2023, documento que no resultaba válido para el transporte en tránsito constatado el día 23 de agosto de 2023. Por ello, considera configurada la infracción prevista en el artículo 82 del Código Fiscal, en función del deber establecido por el artículo 41 del mismo cuerpo legal y su reglamentación.

Añade que las infracciones a los deberes formales tienen por finalidad asegurar el regular funcionamiento de la actividad administrativa de verificación y fiscalización; que la existencia de un remito físico o fotocopiado no supe la documentación exigida por el régimen vigente; y que la falta de intencionalidad no impide la configuración de la infracción formal constatada.

En cuanto a la valuación, señala que la factura acompañada por la recurrente fue emitida con posterioridad y carece de datos formales suficientes, por lo que no desvirtúa la base utilizada por el Juez Administrativo. Finalmente, entiende que la prueba informativa ofrecida en esta instancia resulta extemporánea conforme lo previsto por el artículo 116 del Código Fiscal, solicita la confirmación del acto recurrido y pide tener presente la reserva del caso federal.

III. VOTO DEL DR. ÁNGEL GABRIEL VILLEGAS: Que, en este estadio, corresponde abordar los agravios deducidos por la apelante y la contestación efectuada por la Representación Fiscal, a fin de resolver las cuestiones sometidas a decisión. Por razones de prelación lógica, corresponde analizar en primer término los planteos de nulidad y constitucionalidad, para luego ingresar al examen de la tipicidad, la afectación del bien jurídico, la valuación de la mercadería y la graduación de la sanción.

Cuestiones preliminares: nulidad y planteos constitucionales.

En cuanto pudiera interpretarse que la recurrente mantiene una defensa de nulidad del acto, la misma no puede prosperar. La nulidad en sede administrativa requiere la existencia de un vicio esencial y un perjuicio concreto, esto es, una indefensión real y actual. No alcanza, por ende, la mera invocación de defectos formales cuando el acto permite conocer los hechos imputados, el encuadre normativo, la motivación de la sanción y la vía de defensa utilizada por el interesado.

En el caso, la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 270/24 identifica el acta de comprobación, describe la documentación exhibida, precisa el régimen normativo

aplicable, pondera la valuación de los bienes y determina la multa. Además, la firma ejerció su defensa mediante descargo, acompañamiento de documental y posterior recurso de apelación. En tales condiciones, no se advierte afectación sustancial del debido proceso ni perjuicio concreto que habilite la declaración de nulidad.

Tampoco corresponde que este Tribunal se pronuncie declarando la inconstitucionalidad de normas tributarias. Los artículos 12 del Código Fiscal y 14 del Decreto Ley 7603/70, disponen que los órganos administrativos no son competentes para hacerlo, sin perjuicio de la facultad del Tribunal Fiscal de aplicar jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o de la Suprema Corte de Justicia provincial que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas. En autos no se verifica un precedente obligatorio que imponga apartarse del régimen aplicable al caso, por lo que los planteos constitucionales deben rechazarse en esta sede, sin perjuicio de tener presente la reserva federal formulada.

Hechos probados y marco normativo aplicable.

Del Acta de Comprobación R-078 A N° A2023000288000022009 surge que el día 23 de agosto de 2023, a las 11:15 horas, en Ruta 227 y Circunvalación, localidad de Quequén, Provincia de Buenos Aires, los agentes actuantes interceptaron un vehículo IVECO, modelo 170E22, dominio GMA785, vinculado a Betina, Daiana y Gustavo García S.H., conducido por el Sr. Pablo Gastón Ruppel.

En el acta se dejó constancia de que la mercadería era trasladada desde el domicilio de Gregorio Juárez N° 745 de la ciudad de Monte Hermoso hacia el domicilio sito en calle 50 N° 2553 de la localidad de Necochea. Requerida la documentación respaldatoria, el conductor exhibió fotocopia Remito "R" N° 0001-00000682, de fecha 24/08/2023. Asimismo, conforme surge de las constancias reseñadas en el borrador y en el responde fiscal, el COT N° 2793747495 fue generado el mismo día 23/08/2023, pero a las 11:37 horas, esto es, con posterioridad al inicio del procedimiento de control.

Las constancias del acta, en tanto instrumento público labrado por funcionarios en ejercicio de sus competencias, hacen plena fe mientras no sean redargüidas de falsas por la vía pertinente, extremo que no se verifica en autos (conf. CSJN, "Gámbaro Francisco Isidoro S.A.", 29/09/1993, y sus citas).

El artículo 41 del Código Fiscal establece que el traslado o transporte de bienes en el territorio provincial debe encontrarse amparado por un Código de Operación de Traslado o Transporte, cualquiera sea el origen y destino de los bienes, y que dicho código debe obtenerse, en forma gratuita, con carácter previo al traslado o transporte, mediante el procedimiento y en las condiciones que establezca la

Autoridad de Aplicación. La Resolución Normativa N° 31/19, vigente al momento del hecho, reglamenta ese deber y exige su obtención previa, sin que se haya acreditado en el caso un supuesto reglamentario de exención o de dispensa por desperfecto técnico reconocido por la Agencia.

A su vez, el artículo 82 del Código Fiscal -texto vigente al momento del hecho, según Ley N° 15.391- prevé el decomiso o, según corresponda, la multa aplicable cuando el traslado o transporte se realice sin documentación respaldatoria, con documentación parcial o con documentación que no se ajuste a la forma, modo y condiciones exigidas por la Autoridad de Aplicación.

Tipicidad, aspecto subjetivo y bien jurídico tutelado.

Sobre la base fáctica descripta, corresponde rechazar el agravio referido a la inexistencia del elemento objetivo. El remito exhibido no resultaba hábil para amparar el traslado constatado, no sólo por haber sido acompañado en fotocopia, sino además por consignar fecha posterior al procedimiento. A ello se suma que el COT fue generado con posterioridad al inicio del control fiscal, de modo que no se cumplió la exigencia legal y reglamentaria de obtención previa.

La circunstancia de que la mercadería se trasladara entre establecimientos que la recurrente afirma propios no enerva la obligación legal. El artículo 41 del Código Fiscal utiliza una fórmula amplia -"cualquiera fuese el origen y destino de los bienes"- y, por ende, la existencia o inexistencia de una operación comercial con un tercero no desplaza el deber formal de amparar el traslado con la documentación exigida.

Tampoco resulta atendible la invocación de la Resolución Normativa N° 27/23 como eximente, en tanto fue dictada y publicada con posterioridad al hecho constatado. De todos modos, aun prescindiendo de ese dato temporal, el planteo no demuestra que la firma se encontrara alcanzada por una excepción reglamentaria aplicable al traslado de autos.

En cuanto al aspecto subjetivo, cabe recordar que, sin desconocer la naturaleza sancionatoria de este tipo de infracciones, ello no conduce por sí solo a exigir la prueba de dolo específico cuando se configura el incumplimiento objetivo de un deber formal impuesto por la ley. En materia tributaria rigen reglas propias (CSJN, Fallos: 211:1254; 213:515; 219:115; 243:98; 259:63; 268:170), y la ausencia de intencionalidad defraudatoria no basta para desplazar la responsabilidad por la infracción formal constatada.

El error excusable, por su parte, requiere invocación concreta y prueba idónea de circunstancias graves y atendibles que permitan concluir que el infractor actuó con

prudencia y diligencia, creyendo razonablemente que no lesionaba el deber legal. Tal extremo no ha sido acreditado. La generación posterior del COT y la exhibición de un remito fechado al día siguiente antes bien corroboran la falta de cumplimiento tempestivo de la obligación formal.

La afectación del bien jurídico tutelado surge de la propia omisión constatada. Las obligaciones vinculadas al COT y a la documentación respaldatoria permiten a la Administración controlar en tiempo oportuno el flujo físico de mercaderías, verificar la identidad de los sujetos intervinientes, conocer origen y destino de los bienes y efectuar estimaciones vinculadas con las obligaciones fiscales asociadas. La infracción formal, aun sin acreditación de un perjuicio fiscal material concreto, obstaculiza esa actividad de verificación y fiscalización. Por ello, no corresponde aplicar el artículo 71 del Código Fiscal.

Valuación de la mercadería y graduación de la sanción.

Resta analizar el agravio subsidiario referido a la valuación de los productos y a la razonabilidad del quantum sancionatorio. La recurrente sostiene que ARBA tomó valores de consumidor final y que, por tratarse de una firma mayorista, correspondería atender a los valores consignados en la factura acompañada.

Sin embargo, la documental aportada no logra desvirtuar la estimación efectuada por el organismo. La Factura "B" N° 0007-00008094 es de fecha 11/09/2023, esto es, posterior al procedimiento de control del 23/08/2023, y según lo señalado por el Juez Administrativo carece de datos formales suficientes respecto de subtotales, IVA, impuestos internos, percepciones y total. En esas condiciones, no constituye prueba idónea para sustituir la base de valuación utilizada en el acto recurrido.

La prueba informativa ofrecida en esta instancia tampoco puede modificar la solución. El recurso de apelación ante este Tribunal no habilita, sin más, a reeditar o suplir la actividad probatoria que debió articularse oportunamente en sede administrativa, máxime cuando no se demuestra imposibilidad de producción anterior ni se acompaña elemento suficiente que torne indispensable su apertura en esta instancia (artículos 116 y 124 del Código Fiscal).

En lo relativo a la graduación, corresponde advertir que la sanción aplicada se ubica dentro de la escala legal que el artículo 82 del Código Fiscal prevé para el supuesto configurado. La pretensión de reducirla por debajo del mínimo legal aplicable, con fundamento exclusivo en razones de proporcionalidad, importaría en los hechos prescindir de la escala fijada por el legislador, cuestión que este Tribunal no puede efectuar sin declarar la inconstitucionalidad de la norma, lo cual -como se dijo- se encuentra vedado por el artículo 12 del Código Fiscal.

El hecho de que la mercadería se dirigiera a otro establecimiento de la misma firma, o que el contribuyente hubiera abonado una suma calculada sobre su propia valuación, no alcanza para dejar sin efecto ni reducir la multa fuera de los márgenes legales. Esas circunstancias podrán revelar una conducta posterior de colaboración, pero no neutralizan la infracción ni desplazan la escala aplicable, especialmente frente a la exhibición de documentación inválida y a la generación extemporánea del COT.

En consecuencia, no se advierte que el acto impugnado resulte arbitrario o irrazonable en la determinación de la sanción. La irrazonabilidad alegada constituye un extremo que debe acreditarse por medios idóneos aportados por la parte apelante (conf. doctrina de este Tribunal en autos “TRIA S.A.”, Sala I, sentencia del 28/10/2004, Registro N° 411), carga que no ha sido satisfecha en el caso.

Por lo expuesto, corresponde rechazar los agravios y confirmar la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 270/24 en cuanto ha sido materia de recurso, teniendo presente la reserva del caso federal formulada por la recurrente para la etapa procesal oportuna.

POR ELLO, VOTO: 1°) No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Gustavo García, en representación de la firma “BETINA, DAIANA Y GUSTAVO GARCIA SOCIEDAD DE HECHO”, con el patrocinio letrado del Dr. Sebastián Alberto Marcos, contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 270, de fecha 25 de marzo de 2024, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata.

2°) Confirmar el acto apelado en todos sus términos y en cuanto ha sido materia de agravios.

3°) Tener presente la reserva del caso federal formulada por la recurrente para la oportunidad procesal correspondiente.

VOTO DE LA CRA. CECILIA ALEJANDRA OROZ: Que, sin perjuicio de la elevada consideración que merece la opinión de mi distinguido colega de Sala, al no compartir íntegramente la solución propuesta en cuanto confirma la graduación de la sanción aplicada, me veo en la necesidad de formular el presente.

Que, de manera preliminar, adhiero a la solución y a los fundamentos expuestos por el Vocal Instructor en cuanto tiene por configurada la infracción y rechaza los restantes agravios formulados por la recurrente. No obstante, respecto de los fundamentos brindados para confirmar la cuantía de la multa, efectuaré las siguientes consideraciones.

Que la Autoridad de Aplicación fijó la multa en la suma de pesos dos millones

ochocientos veinticuatro mil setecientos doce (\$2.824.712), equivalente al cincuenta y cinco por ciento (55%) del valor de la mercadería transportada, establecido, una vez deducido el Impuesto al Valor Agregado, en pesos cinco millones ciento treinta y cinco mil ochocientos treinta y nueve con treinta y tres centavos (\$5.135.839,33). Asimismo, previa deducción del pago a cuenta realizado por la suma de pesos setecientos cincuenta y seis mil quinientos cincuenta y seis (\$756.556), estableció la multa a abonar en pesos dos millones sesenta y ocho mil ciento cincuenta y seis (\$2.068.156).

Que, al fundamentar dicha graduación, el acto apelado manifiesta que fueron consideradas las circunstancias atenuantes y agravantes previstas en el artículo 7° del Decreto N° 326/97 y, específicamente, considera como atenuante el cumplimiento de los deberes formales previsto en el inciso a) de la citada norma, sin identificar circunstancia agravante alguna ni explicar de qué modo incidió la circunstancia ponderada en la determinación del porcentaje aplicado.

Que la sola mención genérica de los parámetros previstos en la norma reglamentaria y la identificación de una circunstancia atenuante no resultan suficientes para justificar el apartamiento del mínimo legal. La motivación debe encontrarse exteriorizada en el propio acto administrativo, de manera tal que permita conocer las razones concretas que llevaron a la Autoridad de Aplicación a seleccionar un determinado porcentaje dentro de la escala sancionatoria.

En este sentido, el artículo 108 del Decreto-Ley N° 7647/70 establece que todo acto administrativo final que decida sobre derechos subjetivos deberá ser motivado y contener una relación de hechos y fundamentos de derecho que sustentan la decisión.. En igual orden, el artículo 70 del Código Fiscal dispone que las resoluciones sancionatorias deben contener las circunstancias de los hechos, el examen de la prueba, las normas fiscales aplicables y la decisión concreta del caso.

Que la circunstancia de que el porcentaje fijado se encuentre formalmente comprendido dentro de la escala legal no releva a la Administración de expresar los motivos que justifican su determinación. Cuando la sanción es establecida por encima del mínimo, resulta necesario que el acto individualice y pondere las circunstancias que sustentan dicha decisión, a fin de posibilitar el adecuado control de su razonabilidad y proporcionalidad.

Que, conforme lo sostenido por esta Vocalía en autos "GRUPO LOMA BLANCA S.A.", sentencia de fecha 3 de junio de 2026, Registro N° 2723, de los principios aplicables al sistema represivo tributario deriva la potestad de este Tribunal para evaluar si la sanción resulta proporcional a la naturaleza de la infracción constatada, facultad que surge de lo dispuesto por el artículo 29 del Decreto-Ley N° 7603/70.

Que, llegado este punto, se advierte que la recurrente formuló un agravio concreto respecto de la proporcionalidad de la multa, que la sanción fue establecida por encima del mínimo de la escala aplicable y que el acto recurrido no desarrolla circunstancia agravante alguna que permita justificar dicho apartamiento.

Que ello no determina la invalidez de la sanción ni del acto administrativo en su totalidad, toda vez que la infracción se encuentra debidamente acreditada y la deficiencia señalada se circunscribe exclusivamente a la graduación de la multa.

Que, en consecuencia, corresponde reducir la sanción al mínimo de la escala aplicable, esto es, al cincuenta por ciento (50%) del valor de los bienes transportados, quedando establecida en la suma de pesos dos millones quinientos sesenta y siete mil novecientos diecinueve con 67/100 (\$2.567.919,67), de la que deberá deducirse el pago a cuenta realizado por la suma de pesos setecientos cincuenta y seis mil quinientos cincuenta y seis (\$756.556), resultando un importe a abonar de pesos un millón ochocientos once mil trescientos sesenta y tres con 67/100 (\$1.811.363,67), y confirmar el acto recurrido en todo lo demás; lo que así se declara.

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Gustavo García, en representación de la firma "BETINA, DAIANA Y GUSTAVO GARCIA SOCIEDAD DE HECHO", con el patrocinio letrado del Dr. Sebastián Alberto Marcos, contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 270/2024, dictada el 25 de marzo de 2024 por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Reducir la multa aplicada por el artículo 2° de la citada Disposición al cincuenta por ciento (50%) y fijarla en la suma de pesos dos millones quinientos sesenta y siete mil novecientos diecinueve con 67/100 (\$2.567.919,67), de la que deberá deducirse el pago a cuenta realizado por la suma de pesos setecientos cincuenta y seis mil quinientos cincuenta y seis (\$756.556), resultando un importe a abonar de pesos un millón ochocientos once mil trescientos sesenta y tres con 67/100 (\$1.811.363,67). 3°) Confirmar, en lo restante y en cuanto ha sido materia de agravios, la Disposición apelada.

VOTO DEL DR. ANGEL C. CARBALLAL: Que, por sus fundamentos, adhiero al voto de la Vocal preopinante, Cra Cecilia A. Oroz.-

POR ELLO, POR MAYORÍA SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Gustavo García, en representación de la firma "BETINA, DAIANA Y GUSTAVO GARCIA SOCIEDAD DE HECHO", con el patrocinio letrado del Dr. Sebastián Alberto Marcos, contra la Disposición Delegada SEATYS SMP N° 270/2024, dictada el 25 de marzo de 2024 por la Subgerencia de

Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Reducir la multa aplicada por el artículo 2° de la citada Disposición al cincuenta por ciento (50%) y fijarla en la suma de pesos dos millones quinientos sesenta y siete mil novecientos diecinueve con 67/100 (\$2.567.919,67), de la que deberá deducirse el pago a cuenta realizado por la suma de pesos setecientos cincuenta y seis mil quinientos cincuenta y seis (\$756.556), resultando un importe a abonar de pesos un millón ochocientos once mil trescientos sesenta y tres con 67/100 (\$1.811.363,67). 3°) Confirmar, en lo restante y en cuanto ha sido materia de agravios, la Disposición apelada.



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 2360-0082027, año 2023, caratulado "BETINA, DAIANA Y GUSTAVO GARCIA SOCIEDAD DE HECHO".

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2026-28190277-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2761.---