



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 2360-0422858, del año 2021, caratulado "ENOD SA".

AUTOS y VISTOS: el expediente número 2360-0422858, del año 2021, caratulado "ENOD SA".

Y RESULTANDO: Que, a fojas 67, se elevan las actuaciones a este Tribunal (Conf. Art. 121 del Código Fiscal), con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 53/57, por Melina Denise Bzdyl, en carácter de apoderada de la firma "ENOD S.A.", con el patrocinio del Cr. Oscar Nosedá, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 7118/21, dictada a fojas 47/51, por el Departamento de Fiscalización Presencial II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el citado Acto, la Autoridad de Aplicación sancionó a la firma del epígrafe, en su carácter de propietario de la mercadería trasladada (hilado), por la comisión de la infracción tipificada en el Art. 82 del (Código Fiscal T.O. 2011 y modif.), en cuanto se constató el transporte de bienes de su propiedad dentro del territorio provincial sin exhibir ni informar el Código de Operaciones de Traslado o Remito Electrónico (Art. 41 del Código citado y Resolución Normativa N° 31/19). Por lo expuesto, aplicó a la firma apelante una multa de pesos cuatrocientos diecisiete mil doscientos diecisiete con treinta y dos centavos (\$ 417.217,32), al haber constatado la comisión de la infracción prevista por el Art. 82 del Código Fiscal, con más los intereses del Art. 96 del mismo Cuerpo legal.

A fojas 69, se deja constancia de que la causa resultó adjudicada a la Vocalía de la 3ra. Nominación, a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, en su carácter de vocal subrogante y que, en orden a ello, entenderá en la misma la Sala I de este Tribunal.

Asimismo, se ordena su impulso.

A fojas 72, se otorga el traslado del recurso de apelación interpuesto en autos a la Representación Fiscal para que conteste los agravios y, en su caso, oponga excepciones (Conf. Art. 122 del Código Fiscal). A fojas 75/78, se agregó el escrito de réplica.

Por último, se hace saber a las partes que la Sala I ha quedado integrada con la suscripta, conjuntamente con el Dr. Ángel Carlos Carballal Vocal de 1ra Nominación y con el Dr. Angel Gabriel Villegas, Vocal a cargo de la 2da Nominación y, se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida (artículos 124, 126 y 127 del CF).

Y CONSIDERANDO: I.- Que, la firma apelante, mediante el recurso incoado, realiza un análisis de los hechos y antecedentes del caso.

Seguidamente, plantea, en primer lugar, que la mercadería fue transportada junto con la documentación respaldatoria exigida por la Resolución General N° 1415 de la AFIP y que en forma involuntaria, no se procedió a la emisión del C.O.T., lo que produjo la ausencia parcial de documentación respaldatoria.

Por ello señala que no existió intención alguna de ocultamiento de bienes ni de información por parte de la firma.

Sostiene que ha mediado error excusable en cabeza de la contribuyente y que, si bien, esa causal absolutoria no se encuentra prevista en el articulado referente al C.O.T. en el Código Fiscal, resulta de aplicación a todo el ámbito de sanciones tributarias, en virtud del carácter penal atribuido a las infracciones de esa naturaleza. Alega que corresponde se apliquen los principios de legalidad procesal, procedimiento administrativo previo, debido proceso adjetivo, culpabilidad, principio de inocencia, imposibilidad de hacer efectiva la sanción mientras esté recurrida. Cita Jurisprudencia.

Plantean la posibilidad de acudir a la instancia judicial y dejan planteada la inconstitucionalidad de la exigencia del C.O.T. por resultar violatoria del principio de razonabilidad y de seguridad jurídica, al estar reglamentado el respaldo documental del traslado de mercaderías en el orden nacional, normativa a la que el Fisco provincial adhirió sin reservas. Por ello, aduce, se encuentra en una superposición de normas de diversos niveles que atentan, a su entender, contra los principios constitucionales de razonabilidad, seguridad jurídica y del derecho de defensa. Alega que no existe transgresión de parte de la apelante si el transporte de mercaderías fue realizado portando la documentación exigida por la AFIP.

En otro orden, sostiene que el requisito de transportar bienes con un código especial violenta la libre circulación y que se encuentra comprometido el principio de legalidad pues, señala que, si bien es cierta, la existencia de una remisión del Art. 82 del Código Fiscal, resulta una ley penal en blanco, transformándose en una delegación impropia de facultades legislativas en el Poder Ejecutivo.

Hace reserva del Caso Federal.

Por todo lo expuesto, solicita se haga lugar a los agravios interpuestos en el libelo recursivo y se deje sin efecto la sanción impuesta.

II.- Que, la Representación Fiscal, luego de resumir los antecedentes del caso y los agravios de la apelante, procede a su refutación.

En primer lugar, con respecto a los planteos de inconstitucionalidad efectuados a lo largo del recurso y las alegadas vulneraciones de principios constitucionales, expresa la prohibición de su dictado en esta instancia, por disposición del Art. 12 del Código Fiscal (T.O. 2011 y modif.). Cita jurisprudencia de este Tribunal.

Considera que los agravios esgrimidos en el recurso en traslado, reeditan los planteos formulados en la instancia previa de descargo, que ya fueron analizados, quedando demostrada su improcedencia.

Cita los Arts. 41 y 82 del Código Fiscal, como así también la Resolución Normativa Serie "B" N° 32/06. Asimismo, señala, que del operativo llevado a cabo por ARBA, surge que la firma no exhibió ni informó el C.O.T. y que, consultada la *wap* no registra Remito Electrónico en las formas y condiciones que exige la Autoridad de Aplicación. A su vez, de la inspección ocular del cargamento se constataron que se transportaban 2.013,85 kgs. de hilados, coincidente en cantidad y calidad de la documentación intervenida, por un valor de \$1.604.682,76, sobre cuya base, informa, se liquidó la multa apelada. Y por ello, concluye que, a la luz de las normas citadas, los hechos verificados confirman que la conducta de la sumariada encuadra en la infracción tipificada y que el traslado de la mercadería en la Provincia sin C.O.T. o remito electrónico, ha sido reconocido tácitamente por el sumariado, al alegar el error excusable para eximirse de responsabilidad y no ha sido desvirtuado en la etapa de descargo.

En otro orden, en referencia a la alegada inexistencia de la acción típica infraccional y a la validez del remito como comprobante de la mercadería transportada, considera que independientemente que sea trasladada con Remito "R", la ARBA exige que el traslado dentro del territorio provincial se efectúe acompañado del Código de Operaciones de Traslado o Remito Electrónico, el que, aduce, tiene por finalidad permitirle a la Administración conocer el circuito de comercialización y

distribución de bienes y que su ausencia produce un perjuicio al Fisco provincial, al verse limitada la facultad de verificación de la actividad de los contribuyentes. Cita jurisprudencia de este Tribunal.

Señala, que ambos regímenes, nacional y provincial, son complementarios, más no excluyentes, por lo que sostiene que la sumariada debió contar con toda la documentación requerida, confeccionada en debida forma y según las condiciones exigidas por ARBA, situación que, entiende, no ocurrió.

Con respecto al error excusable como eximente de responsabilidad, considera que el contribuyente no alega cuáles son los errores en los que habría incurrido, por lo que sus manifestaciones no pueden ser consideradas como una circunstancia exculpante, en razón de pesar sobre el contribuyente el deber de diligencia en la confección y entrega de toda la documentación con el fin de evitar el incumplimiento de sus deberes formales.

Prosigue manifestando que, tratándose de una infracción a los deberes formales de tipo objetivo, no se requiere de investigación previa del elemento intencional. Agrega que el ilícito se configura a partir de las conductas en que incurre el infractor y sólo podrá eximirse de responsabilidad si prueba caso fortuito o culpa ajena, lo cual no se verifica en autos.

En lo referente a la aplicación de principios penales, indica que dicho agravio tiende a traslucir un cuestionamiento de la autonomía del Derecho Tributario que tiene sus reglas propias. Cita jurisprudencia de la CSJN. Asimismo, alega que el sistema sancionatorio del Derecho Tributario puede apartarse del Derecho Penal, en especial respecto de la existencia de conductas culposas o dolosas para cada tipo de la figura penal y no por ello, se vulneran los principios penales.

Por todo lo expuesto, la Representación Fiscal, solicita el rechazo de los agravios del libelo recursivo en conteste y se tenga en cuenta la reserva del Caso Federal para la etapa oportuna.

II.- VOTO DE LA CRA. CECILIA ALEJANDRA OROZ: Que tal como ha quedado delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si —en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante—, la Disposición Delegada SEATYS N° 7118/21 dictada por el Departamento Fiscalización Presencial II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 02 de diciembre de 2021 se ajusta a derecho. En primer lugar, con respecto a los agravios de inconstitucionalidad formulados, es menester recordar que a los órganos administrativos les está vedado producir una declaración de tal envergadura, la que se encuentra reservada al Poder Judicial (artículo 12 del Código Fiscal T.O. 2011 y

modif.), pudiendo aplicar solamente la jurisprudencia de la Corte Nacional o Provincial que haya declarado la inconstitucionalidad de la Ley involucrada, sin que - en el caso concreto- se hayan invocado precedentes que así lo permitan.

Ahora bien, cabe traer a colación que la infracción a los deberes formales atribuida a la firma "ENOD S.A." CUIT N°30-65723744-9 se encuentra originada a raíz de un control de la "Mercadería en tránsito" llevado a cabo por ARBA en Ruta 4 y Avenida Espora, en la Localidad de Burzaco, Provincia de Buenos Aires, donde se procedió a verificar que el transporte de la mercadería o bienes conlleve el correspondiente respaldo documental y que dicha información sea concordante con lo efectivamente transportado. En ese sentido, se repara, que según surge del Acta de Comprobación R-078 N°A2021000367000003184 (agregada a fojas 3) confeccionada el día 03 de agosto del año 2021, los fiscalizadores detuvieron un vehículo marca VOLKSWAGEN, modelo 13.180 E, Dominio OJD 110, propiedad de "CLADD IND. TEXTIL ARGENTINA S.A."; conducido por el Sr. Gabriel Adrián Sabadell, DNI N° 35.232.771 quién manifestó que se hallaba transportando mercadería propiedad de la firma "ENOD S.A.", desde el domicilio sito en Sarmiento N° 55 de la Ciudad de Morón, Pcia. de Buenos Aires, hasta el domicilio en calle Azopardo N° 471 de la Ciudad de Remedios de Escalada, Pcia. De Buenos Aires, para ser entregada a la firma "INTANSIA SRL", mostrando como documentación respaldatoria de los bienes transportados Remito R N° 00001-00027604, de fecha 30 de julio de 2021, pero sin exhibir ni informar Código de Operación de Traslado y que, consultada la wap, tampoco registra Remito Electrónico, conforme las formas y condiciones que exige la Autoridad de Aplicación. Seguidamente, se efectuó una inspección ocular del cargamento, procediendo, el mencionado chofer a cargo del transporte, a inventariar los bienes en presencia de los agentes fiscales, arrojando como resultado la existencia de 2.013,85 kgs. de hilados, coincidentes en cantidad y calidad con el detalle de la documentación intervenida, por un valor de Pesos un millón seiscientos cuatro mil seiscientos ochenta y dos con setenta y seis centavos (\$1.604.682,76).

Lo expuesto, derivó en que la ARBA sancionara al apelante por la comisión de la infracción prevista en el Art. 82 del Código Fiscal, con una multa de pesos cuatrocientos diecisiete mil doscientos diecisiete con treinta y dos centavos (\$ 417.217,32), al haber verificado el traslado de bienes dentro del territorio provincial, sin exhibir ni informar un Código de Operación de Traslado o Remito Electrónico, en las formas y condiciones que establece la Autoridad de Aplicación, infringiendo de esta manera lo establecido por el Art. 41 del citado código, reglamentado por la Resolución Normativa N° 31/19.

Frente a ello, la apelante sostiene entre sus agravios la improcedencia de la multa aplicada por el Fisco, toda vez que –afirma– el detalle del bien transportado se

encontraba en el Remito "R" constatado.

Sin embargo, debe destacarse que la exigencia legal de la emisión del Código de Operaciones de Transporte (C.O.T.) se encuentra establecido para una mejor fiscalización y control, pues facilita el detalle de cada operación de transporte de bienes realizada en el territorio provincial. Resulta entonces, un deber formal que permite controlar y determinar con mayor eficacia el cumplimiento de las obligaciones involucradas.

Por lo tanto, el mero amparo de la mercadería a través de los remitos correspondientes, no exime al contribuyente de cumplir con la obligación legal. El planteo, en consecuencia, no puede tener acogida favorable.

Por lo expuesto, los hechos descriptos, encuadran en la infracción tipificada en el artículo 82, segundo párrafo del Título X del Código Fiscal T.O. 2011 y modifs. Y, habiéndose constatado el transporte de mercadería con origen y destino en la Provincia de Buenos Aires sin exhibir ni informar el C.O.T. o Remito Electrónico emitidos en las formas y condiciones exigidas por las normas, resulta infringido lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal, (T.O. 2011 y modifs.), y su reglamentación efectuada mediante la Resolución Normativa N° 31/19 -y modificatorias-.

En cuanto a la cuestión de fondo debatida es preciso mencionar que, en el escrito recursivo, la firma expresamente reconoce no haber generado el COT alegando que suele enviar casi la totalidad de sus productos a la Provincia de La Rioja y que, no existió intención de ocultamiento de bienes, en razón de haber confeccionado el Remito requerido por la Resolución General de AFIP N° 1415.

En conteste a ello, es dable recordar que el artículo 41 del Código Fiscal vigente a la fecha de la infracción dispone lo siguiente: *"El traslado o transporte de bienes en el territorio provincial deberá encontrarse amparado por un código de operación de traslado o transporte, cualquiera fuese el origen y destino de los bienes. El referido código deberá ser obtenido por los sujetos obligados a emitir los comprobantes que respaldan el traslado y entrega de bienes, o por el propietario o poseedor de los bienes, en forma gratuita, previo al traslado o transporte por el territorio provincial, mediante el procedimiento y en las condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación. Quienes realicen el traslado o transporte de los bienes deberán exhibir e informar ante cada requerimiento de la Autoridad de Aplicación, el código de operación de traslado o transporte que ampara el tránsito de los mismos..."*.

Por su parte, el artículo 82 del Código Fiscal, texto según Ley 15.226, aplicable al momento de la infracción, establece que: *"Serán objeto de decomiso los bienes cuyo*

traslado o transporte, dentro del territorio provincial, se realice en ausencia total o parcial de la documentación respaldatoria que corresponda, en la forma y condiciones que exija la Autoridad de Aplicación, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 91. La Autoridad de Aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa de entre el quince por ciento (15%) y hasta el cincuenta por ciento (50%) del valor de los bienes transportados, con un mínimo equivalente a la suma de pesos veinte mil (\$20.000)...” En tanto el art. 1 de la R.N. 31/19 expresa lo siguiente: *“La obligación de amparar el traslado o transporte de bienes en el territorio provincial mediante un Código de Operación de Transporte establecida en el artículo 41 del Código Fiscal deberá cumplirse, exclusivamente, cuando se transporten o trasladen por tierra: 1) Alguna de las especies de bienes que se detallan en los Anexos I y II de la presente Resolución, según los pesos allí previstos, o 2) Bienes distintos de aquellos a los que se hace referencia en el inciso anterior, cuyo valor sea igual o superior a la suma de pesos sesenta mil (\$ 60.000), o cuyo peso sea igual o superior a los cuatro mil quinientos kilogramos (4.500 kg)”*. Por su parte, el art. 22 de la R.N. 31/19 dispone que *“Establecer que, en aquellos supuestos en los cuales la ausencia de documentación emitida en la forma y condiciones establecidas por esta Autoridad de Aplicación no fuera total, se aplicará la sanción de multa de conformidad con lo establecido en el segundo párrafo del artículo 82 del Código Fiscal. Disponer que, a efectos de lo previsto en el párrafo anterior, se considerarán como supuestos de ausencia parcial de documentación respaldatoria, los siguientes: 1) Transporte de mercaderías sin Código de Operación de Transporte, “COT – Remito Electrónico” (CRE), o documento equivalente en los términos del artículo 16 de la presente, de conformidad con lo establecido en el artículo 41 del Código Fiscal y la presente; y transporte de mercaderías con Código de Operación de Transporte o documento equivalente que no cumpla las formas y condiciones que correspondan; en ambos casos existiendo obligación de generarlos y siempre que exista documentación respaldatoria emitida en legal forma...”*.

Por tales motivos, los argumentos y documentación acompañada no logran desvirtuar la imputación del Fisco, en tanto la ausencia de C.O.T. y/o Remitos Electrónicos, ha sido evaluada por el legislador como un hecho lesivo del bien jurídico tutelado, habida cuenta que el hecho de obstaculizar la tarea tendiente a verificar y fiscalizar el acatamiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes o responsables mediante el incumplimiento de estos deberes formales, ocasiona un daño cuya represión se encuentra contemplada en la ley. Por consiguiente, resulta claro que se verifican los extremos necesarios para configurarse la infracción endilgada. Al respecto ha señalado la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia, *“...la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes, a lo que se agrega que la tan mentada equidad tributaria se tornarí­a ilusoria de no*

mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva (Fallos: 314:1376; 316:1190)... pues aunque se trate de un incumplimiento a 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).

Que, acreditada la materialidad de la infracción, con relación al *quantum* de la misma –esto es, pesos cuatrocientos diecisiete mil doscientos diecisiete con treinta y dos centavos (\$ 417.217,32)–, se infiere que ha sido establecida en el orden del veintiséis por ciento (26%) respecto del valor de los bienes transportados.

Pues bien, analizado el porcentaje aplicado, resulta razonable y dentro de la escala vigente al momento de la infracción (esto es del 15% al 50%) y por lo tanto corresponde su confirmación; lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Melina Denise Bzdyl, en carácter de apoderada de la firma “ENOD S.A.”, con el patrocinio del Cr. Oscar Nosedá, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 7118/21, dictada por el Departamento de Fiscalización Presencial II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) 2º) Confirmar el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.

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

VOTO DEL DR. ANGEL GABRIEL VILLEGAS: Adhiero a este voto sin disidencia.-

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por Melina Denise Bzdyl, en carácter de apoderada de la firma “ENOD S.A.”, con el patrocinio del Cr. Oscar Nosedá, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 7118/21, dictada por el Departamento de Fiscalización Presencial II, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA) 2º) Confirmar el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.



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 2360-0422858, del año 2021, caratulado "ENOD SA"

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2026-14240627-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2706---