



## 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:** Corresponde expte nro 2360-127064/2018 -- "Industrias John Deere Argentina S.A.".

---

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-127064 del año 2018, caratulado "Industrias John Deere Argentina S.A.".

**Y RESULTANDO:** Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones por el Recurso de Apelación interpuesto a fojas 59/66 por el Dr. Gonzalo Gros, en representación de la firma "Industrias John Deere Argentina S.A." contra la Disposición Delegada SEATS SMP N° 68, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 24 de enero de 2019.

Mediante dicho acto, obrante a fojas 37/43, se aplica a la firma referenciada (CUIT 30-50372023-6), una multa que asciende a la suma de pesos un millón veinte mil (\$1.020.000,00), por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 82 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011 y modificatorias), al haberse constatado el traslado de bienes dentro del territorio provincial con un remito electrónico en el cual se informa un valor menor de la mercadería transportada, infringiendo las disposiciones contenidas en el artículo 6 inc. 7) de la Disposición Normativa Serie "B" N° 32/06 y en el artículo 41 del Código citado.

Que a foja 113, se elevan las actuaciones a esta instancia, (artículo 121 del Código Fiscal) y a foja 114 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 4ta. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II (fs. 118).

Que a foja 121, se corre traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal

por el término de quince (15) días con remisión de las actuaciones para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 122/124 obra agregado el escrito de réplica.

Que a fojas 125, se hace saber que la instrucción de la presente causa está a cargo del Dr Federico Carozzi, Vocal de la Cuarta Nominación, quien integra la Sala II conjuntamente con la Dra. Virginia María García, Vocal de la Quinta Nominación, y con el Cr. Marcelo Darío Giampaoli, Vocal de la Sexta Nominación (conforme Acuerdo Extraordinario 105/26). En materia probatoria, se tiene por agregada la documental 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), quedando el mismo consentido.

**Y CONSIDERANDO:** I.- Que el apelante, luego de un análisis de los antecedentes del caso, plantea que debido a un error involuntario de la transportista (GEFCO S.A.), en el Remito Electrónico N° 912010900088523 (en adelante COT) se consignó en pesos argentinos el valor en dólares de la maquinaria transportada, eso se desprende del Remito N°0109-00088523 del cual surge que el tractor 5090E High Clearan tiene un valor en dólares de 67.800 y que el tractor 7215J TDR1 tiene un valor también en dólares de 172.100, importes que totalizan U\$D 239.900, que justamente fue la suma consignada erróneamente "en pesos".

Manifiesta que si se toma la cotización del valor del dólar correspondiente al día de la emisión del COT -el cambio del Banco Nación-arroja un importe muy similar al declarado en el acta de comprobación de \$ 6.741.790 contra \$ 6.800.000. Menciona que las Facturas Electrónicas N° 0480-00005917 y N° 0480-00028520 correspondientes a los tractores en traslado, totalizan la suma de \$ 6.328.033,32 que se condice y es prácticamente igual al que estimaron los agentes de ARBA .

Observa que la transportista además del COT -tramitado por ésta- también llevaba el Remito físico donde los propios agentes de ARBA pudieron constatar el valor de la maquinaria transportada y de esa manera realizar la estimación en pesos en el acta. Motivo por lo cual, sostiene que no hubo vulneración del bien jurídico tutelado al contar con la documentación respaldatoria suficiente para no obstaculizar las facultades de verificación y fiscalización de la renta pública.

Considera que la elevada multa deviene irrazonable teniendo en cuenta que el error es del personal dependiente de la empresa transportista.

Entiende que la sanción que posee naturaleza penal no puede alcanzar a la empresa porque no existe culpabilidad toda vez que el transporte se encuentra

tercerizado por su mandante y esa transportista fue quien tramitó y emitió el COT. Sostener lo contrario llevaría al extremo de sostener una sanción a un sujeto que no ha tenido intervención en el transporte y que en ningún caso ha podido entorpecer la labor fiscalizadora de ARBA.

Asimismo, reitera que no se obstaculizaron las facultades de verificación y fiscalización de ARBA toda vez que la repartición contó con toda la documentación e información necesaria para verificar el origen y destino de la mercadería transportada no existiendo vulneración al bien jurídico tutelado por la norma. Cita jurisprudencia del Tribunal Fiscal en apoyo de su postura, ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

**II.-** A su turno, la Representación Fiscal, comienza rechazando el planteo de error excusable, vinculado al valor de los bienes transportados declarados en el Remito Electrónico N° 912010900088523 sosteniendo, que resulta irrelevante para la eximición de la infracción.

Reseña el artículo 41 del Código Fiscal que establece que el traslado de bienes en el territorio provincial deberá encontrarse amparado por un código de operación de traslado (COT) cualquiera sea el origen y destino de los bienes debiendo exhibirlo aquellos que lo realizan.

Asimismo, reseña el artículo 82 del Código citado que dispone que serán objeto de decomiso los bienes trasladados o transportados en el territorio provincial sin documentación respaldatoria y, en aquellos supuestos en los cuales la ausencia de documentación no fuera total, la autoridad de aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa de entre el 15% y hasta el 30% del valor de dichos bienes. Cita el artículo 2 de la Resolución Normativa N° 26/2011 aclarando que se consideran supuestos de ausencia parcial de documentación respaldatoria, el transporte de mercadería sin COT o remito electrónico elaborado en debida forma, de conformidad lo establecido en el artículo 41 del código de rito.

Agrega que el mencionado requisito se encuentra reglado por la Disposición Normativa Serie "B" N° 32/06 y sus modificatorias que establece determinadas formalidades y procedimientos a cumplimentar a dicho fin.

Entiende que de las constancias de autos, como bien explyaya el juez administrativo a foja 37 vta., surge que al requerir al conductor la documentación respaldatoria de la mercadería transportada, el mismo exhibe Remito Electrónico N° 912010900088523, con un valor declarado cuya estimación no resulta razonable, infringiendo lo establecido en el artículo 41 del Código Fiscal, artículo 6 inciso 7 de la Resolución Normativa N°14/11, artículo de la Disposición Normativa Serie "B" N°

32/06 y sus modificatorias, art. 621 de la D.N. Serie "B" N° 1/04, encuadrando tal conducta en el artículo 82 del Código Fiscal según surge de las constancias del Acta de Comprobación R-078 A N° 2730 del 20 de julio de 2018 (fs. 3).

Señala que no le asiste razón a la quejosa cuando afirma que no hubo vulneración al bien jurídico tutelado, ya que la ausencia del remito electrónico en debida forma afectó la actividad fiscalizadora lesionando en consecuencia el mismo.

En cuanto a la proporcionalidad de la multa destaca que el juez administrativo ha tenido en cuenta en las constancias en autos tales como el valor de la mercadería transportada de \$ 6.800.000, como los parámetros establecidos en el artículo 7° del Decreto N° 326/97. Con relación a la inexistencia del elemento subjetivo, advierte que en la legislación aplicable los ilícitos tienen carácter objetivo, criterio sostenido por el Tribunal Fiscal, consecuentemente, no se requiere la acreditación de la culpa o el dolo para su operatividad, siendo improcedentes las argumentaciones dadas por el impugnante.

Sostiene que la responsabilidad que el legislador ha establecido en el ordenamiento fiscal tiene como objetivo asegurar la recaudación necesaria para el cumplimiento de los fines del Estado. Por otra parte, mal puede atribuirse la responsabilidad al transportista, como desliza el apelante ya que aún cuando Industria John Deere Argentina S.A. terceriza el servicio de transporte a la firma Gefco S.A., el propietario de los bienes no puede quedar ajeno a las circunstancias del transporte. La mercadería es de su titularidad y debe velar para que el traslado de la misma se efectúe legítimamente con el debido respaldo de la documentación pertinente.

Por último, advierte que el apelante no presentó descargo alguno tendiente a desvirtuar la pretensión fiscal en el momento procesal oportuno y tampoco ofreció pruebas que permitan arribar a una conclusión diferente. En la etapa procesal en la que el contribuyente debía articular con la mayor minuciosidad el ejercicio de su derecho de defensa, no ha expuesto queja alguna ni ofrecido prueba eficaz que confirme sus dichos.

Concluye que los planteos del agraviado deben ser rechazados confirmándose la totalidad del acto recurrido, debiendo tenerse presente la reserva del caso federal para la oportunidad procedimental que corresponda.

**III.- Voto del Dr Federico Carozzi:** Que en este estadio, corresponde abordar los agravios vertidos por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEATS SMP N° 68/2019, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

En primer término, cabe mencionar que la infracción a los deberes formales

endilgada a la firma de autos, se encuentra originada, a raíz de un control de “Mercadería en tránsito” llevado a cabo por ARBA en Ruta 2 Km 64,5 de la Provincia de Buenos Aires, donde se procedió a verificar que el transporte de la mercadería conlleve el correspondiente respaldo documental.

En ese sentido, según surge del Acta de Comprobación R-078 A N° 2730 (agregada a fs. 3) confeccionada 20 de julio del año 2018, a las 11:20 hs., los fiscalizadores detuvieron un vehículo marca FORD, Modelo Ford Cargo, Dominio HOZ919 conducido por el Sr. Esteban Gabriel Fernández. El mismo manifestó ser chofer de la empresa Luciano Sebastián Della Vecchia (CUIT 20-25859987-0), encontrándose transportando mercadería propiedad de Industrias John Deere Argentina S.A., desde el domicilio sito en calle Juan Orsetti N° 481 de la localidad de Granadero Baigorria, hasta el domicilio sito en Ruta 226 km 62,5 de la ciudad de Balcarce, para ser entregada a la firma Chaye Hnos. S.R.L. (CUIT 30-70841005-1).

Del punto 2) de dicha acta, surge que se exhibe como documentación respaldatoria de los bienes transportados el Remito Electrónico N° 912010900088523, en donde se informa que el valor de la mercadería es de \$ 239.900.

Asimismo, en su punto 3) se detalló el inventario de la mercadería transportada que realizaron los actuantes, el que da como resultado un tractor 5090E High Clearan y un tractor 7215J TDR1 con un Remito N° 0109-00088523 de fecha 19 de julio de 2018 y se expresa que “*se adjunta la documentación presentada. Total en dólares 239.900 US.*” La persona entrevistada manifiesta que la mercadería inventariada tiene un valor aproximado de pesos seis millones ochocientos mil (\$ 6.800.000,00).

Por otra parte, en su punto 6) se citó al propietario, poseedor, tenedor o transportista, a fin que efectúe todas las manifestaciones que hagan a sus derechos a la audiencia en donde se estableció día y lugar a celebrarse. Al respecto, tal como surge de foja 13, al no encontrarse debidamente notificada el acta referenciada y en virtud del art. 85 inc. 2) del Código Fiscal (t.o. 2011) y modificatorias, el Fisco fijó nueva audiencia, la que fue notificada fehacientemente (fs. 15) y no surge del expediente que la parte se haya presentado o realizado descargo alguno. |

Ahora bien, para la Autoridad de Aplicación toda la situación descripta supra implicó atribuirle la infracción a la firma de autos en el carácter de “propietario de los bienes transportados”, según se desprende de la integridad de la Disposición, aplicando una multa de pesos un millón veinte mil (\$ 1.020.000,00) equivalente al quince por ciento (15%) del valor de la mercadería transportada.

Que, a efectos de dilucidar la cuestión traída a conocimiento, corresponde recordar lo establecido por la normativa vigente al momento de labrarse el Acta de

Comprobación.

Así, el artículo 41 del Código Fiscal (texto según Ley 14.880), dispone: *“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. El incumplimiento de la obligación prevista en el presente artículo será sancionado de acuerdo a lo establecido en el Título X o en el artículo 72 y siguientes de este Código, según corresponda.”* (el subrayado me pertenece).

Por su parte, el mencionado Título X, contiene el artículo 82 del citado plexo legal (texto según Ley 14.983), que en su parte pertinente dispone: *“Serán objeto de decomiso los bienes cuyo traslado o transporte, dentro del territorio provincial, se realice en ausencia total 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. En aquellos supuestos en los cuales la ausencia de documentación no fuera total la Autoridad de Aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa graduable entre el quince por ciento (15 %) y hasta el treinta por ciento (30 %) del valor de los bienes transportados, aunque en ningún caso podrá ser inferior a la suma de pesos tres mil (\$3.000)...”*.

De toda la normativa transcrita, en consonancia con la reglamentación vigente a la fecha de la infracción (Disposiciones Normativas Serie “B” N° 32/2006 y 54/2006 y modificatorias y Resolución Normativa N° 14/2011 y modificatorias) surge la obligatoriedad no sólo de emitir la documentación referenciada, sino de hacerlo en debida forma, con la descripción fidedigna de lo transportado, origen y destino, sus cantidades, características y valor (ver inciso 7 del art. 6 D.N. Serie “B” N° 32/06).

Así las cosas y considerando que se encuentra acreditado en autos (y aceptado sin explicación ni justificación alguna de la apelante) que el valor declarado de los dos tractores transportados era de \$ 239.900 y no el valor real que ascendía a \$ 6.800.000, fácil es encontrar un claro desmedro al bien jurídico tutelado. Nótese por ejemplo que la omisión en la que incurre la firma, sin haberse detectado el transporte en ruta por la fiscalización, hubiese impedido el conocimiento fiscal del verdadero valor de los bienes en circulación, al no haberse registrado en el sistema informático de la Agencia.

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

Que 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... 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. Povoio, Luis D.”, Sentencia del 11/10/2001).

Por lo expuesto, es evidente que la infracción se ha tipificado al momento de efectivizarse el transporte, cuya verificación y fiscalización se efectuara por inspectores de la Agencia de Recaudación y cuyo accionar se viera obstaculizado por la falta de documentación respaldatoria idónea emitida en debida forma en relación al valor de la mercadería transportada.

Con respecto al elemento subjetivo de esta última, cabe recordar que en el caso de las infracciones formales sub-exámene es necesario un obrar culposo, pero ha de tenerse en cuenta que en este tipo de figuras la culpa se presume, pudiendo dicha presunción ser desvirtuada por el interesado solamente invocando el caso fortuito o fuerza mayor y el error excusable de hecho o de derecho —en todos los casos— debidamente acreditado (conf. Jorge H. Damarco, en Criminalización de las infracciones tributarias. Relato presentado en las XIX Jornadas Latinoamericanas de Derecho Tributario, Lisboa, 11 al 16 de Octubre de 1998, publicado en Doctrina 1994-1998, Asociación Argentina de Estudios Fiscales, Tomo II, página 742).

En el mismo sentido, Dino Jarach (Curso superior de Derecho Tributario. Ed. Liceo Profesional CIMA, 2ª Edición actualizada, Año 1969) sostiene que “*En mi opinión, la tesis debe ser invertida. El principio general también en materia tributaria penal, es el del requisito subjetivo de la culpa, en sentido amplio, pudiendo existir casos especiales, en que se prescindan de ese requisito.*” (página 341); respecto de la infracción a los deberes formales prevista en el Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, agrega “*Esta infracción requiere el elemento de la culpabilidad, como resulta ‘a contrario sensu’ del artículo 36 de la ley, que permite remitir la multa correspondiente en caso de culpa leve del infractor*” (página 346).

Sin embargo, corresponde destacar que la recurrente no ha planteado concretamente ninguna circunstancia a partir de la cual pueda considerarse que el extremo bajo estudio no se haya configurado, limitándose a afirmar en este punto que la conducta desplegada no ha vulnerado el bien jurídico protegido por la norma, extremo que debe ser descartado de plano. Nótese que, de no haber mediado la detención en ruta del transporte, la Administración Tributaria no hubiera contado con la información del verdadero valor de la mercadería en transporte.

Frente a ello, no puedo dejar de señalar que en los fundamentos normativos para incorporar la obligación de solicitar un Código de Operación de Transporte, Ley N° 13.405, se expuso: “*En otro orden, no puede obviarse la trascendencia que detenta la información vinculada a la actividad económica realizada por los contribuyentes de la Provincia, de allí que, en miras a permitir la realización de controles más exhaustivos que coadyuven a aumentar el cumplimiento tributario, se propone incorporar a través del artículo 34 bis del Código Fiscal, un deber formal, consistente en la obtención gratuita de un Código de Operación que deberá respaldar el traslado o transporte de bienes en el territorio provincial. La iniciativa reposa en la necesidad de dotar a la administración tributaria de herramientas que le permitan conocer el circuito de comercialización y distribución de los bienes...*”

En este sentido, tampoco puede descartarse la existencia del elemento subjetivo, el que al menos bajo una evidente negligencia, se verifica en el accionar de la empresa y no puede alegarse tal error como eximente de responsabilidad.

Que de todo lo expuesto, no resulta jurídicamente admisible sostener que la conducta verificada no haya comprometido el bien jurídico tutelado, desde que la firma recurrente, ha omitido acompañar documentación respaldatoria idónea, emitida en debida forma en relación al valor de la mercadería transportada, y con ello, ha obstaculizado el debido y regular ejercicio de las potestades de verificación y fiscalización que competen a la Administración Tributaria, afectando así de manera concreta el adecuado control de la circulación de bienes.

Que, en lo que respecta a la graduación de la sanción, cabe señalar que la misma ha sido fijada en el quince por ciento (15%) del valor de la mercadería transportada, esto es, en el mínimo de la escala legal aplicable, circunstancia que revela, la razonabilidad y proporcionalidad de la respuesta punitiva frente a la infracción constatada, en consonancia con la entidad del incumplimiento verificado.

Que, en tales condiciones, y no advirtiéndose vicios que afecten la validez del acto ni desproporción en la sanción aplicada, corresponde desestimar los agravios articulados y confirmar íntegramente el acto recurrido, 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)** No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Gonzalo Gros, en representación de la firma "Industrias John Deere Argentina S.A.", contra la Disposición Delegada SEATS SMP N° 68, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 24 de enero de 2019. **2º)** Confirmar el acto apelado en todos sus términos. Regístrese, notifíquese. Cumplido, devuélvase.

**Voto de la Dra Virginia María García:** Por los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor, Dr Federico Carozzi, lo que así declaro.

**Voto del Cr Marcelo Darío Giampaoli:** Analizadas las cuestiones traídas en apelación y compartiendo los fundamentos de su voto, adhiero a la resolución propuesta por el Vocal Instructor, Dr Federico Carozzi, lo que así declaro.

**POR ELLO, SE RESUELVE: 1º)** No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Dr. Gonzalo Gros, en representación de la firma "Industrias John Deere Argentina S.A.", contra la Disposición Delegada SEATS SMP N° 68, dictada por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 24 de enero de 2019. **2º)** Confirmar el acto apelado en todos sus términos. Regístrese, notifíquese. Cumplido, 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:** Corresponde al Expte N°2360-127064/18 "INDUSTRIAS JOHN DEERE S.A"

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2026-15282065-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N° 3860 .-