



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 - Reservada

Número:

Referencia: Corresponde expediente N° 2360-0118119/2018 --- "COAMTRA SA".

AUTOS Y VISTOS: El expediente N° 2360-0118119 del año 2018, caratulado "COAMTRA SA".

Y RESULTANDO: Que a fojas 139/152 el señor Alfredo Juan Bote, en carácter de presidente de la firma "Coamtra S.A.", interpone recurso de apelación contra la Disposición Delegada SEATYS SAZ N° 127 dictada por la Subgerencia de Coordinación Azul de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 16 de abril de 2019.

Que mediante el citado acto, obrante a fojas 130/134, se sanciona a la firma del epígrafe (CUIT 30-59655565-5) por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 82 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias), considerando constatado el transporte de bienes de su propiedad, sin exhibir ni informar el Código de Operación de Traslado o Remito Electrónico que cumpla con los requisitos exigidos por la Autoridad de Aplicación, infringiendo lo dispuesto en el artículo 41 del citado Código, reglamentado por la Disposición Normativa Serie "B" N° 32/06 (texto ordenado según Resolución Normativa N° 14/11). Así, aplicó una multa de pesos novecientos sesenta y siete mil ochocientos sesenta (\$ 967.860,00), conforme lo establecido en el artículo 82 citado con más los intereses del artículo 96 del mismo código (art. 2°).

A fojas 179 se elevan los autos a este Tribunal (art.121 del Código Fiscal) y a fojas 181 se hace saber a las partes que la causa ha quedado adjudicada para su instrucción a la Vocalía de la 4ta. Nominación, quedando radicada en la Sala II.

A fojas 187 se da traslado del Recurso de Apelación a la Representación Fiscal para que en el plazo de quince (15) días conteste agravios y en su caso oponga excepciones, (art. 122 del Código Fiscal) obrando a fojas 188/190 el pertinente escrito de réplica.

Que a foja 193, se hace saber que la presente causa se encuentra 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 N° 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" (arts. 124, 126 y 127 del Código Fiscal), quedando el mismo consentido.

Y CONSIDERANDO: I.- La parte recurrente, tras hacer un relato de los hechos, plantea en primer término la nulidad de la disposición recurrida con fundamento en lo que califica como infundado rechazo de la prueba de informe ofrecida en la instancia de descargo. Considera dicha prueba como pertinente, conducente y eficaz para probar los hechos alegados y concluye por ello que su rechazo vulnera la garantía constitucional de defensa en juicio.

Luego, destaca que la mercadería transportada reviste el carácter de bien de uso y que la prueba acompañada (certificación contable) acredita tal carácter.

Así, refiere que con el descargo presentado el día 26/9/2018 acompañó copia del acuerdo firmado con la firma Vestas Argentina S.A., para realizar trabajos de montaje en el parque eólico de la ciudad de Villalonga y que dicha contratación involucra el transporte, elevación e instalación de turbinas generadoras de viento (Wind Turbine Generators -WTGs).

Por ello, se agravia de lo que entiende como la incorrecta interpretación de las previsiones del artículo 41 del Código Fiscal, así como de la Disposición Normativa Serie "B" N° 32/2006 y de la Resolución General de la ex AFIP N° 1415/03 que efectúa la Disposición recurrida. Sostiene que las normas en debate claramente establecen la eximición de gestionar el COT cuando se trata de bienes de uso que no constituyen objeto de una operación comercial en los términos de la citada Resolución General N° 1415/03, tal como considera que sucede en este caso, por no tratarse de "transporte y entrega" de mercaderías. En consecuencia considera un yerro que la sanción impuesta se funde en la circunstancia de no consignar en la carta de porte el carácter de bien de uso de la carga transportada.

Sobre este punto destaca que la grúa en cuestión es un bien de uso afectado a una actividad concreta y precisa que hace al objeto social de la empresa, que dispuso su transporte para su exclusiva utilización en el lugar de destino, sin que exista compra venta o tradición de ese bien.

Considera que avalan su postura los Informes de ARBA N° 51/09 y 55/11, de cuyo contenido arriba a las siguientes conclusiones: a) Cuando se trata de bienes de uso, no resulta obligatoria la gestión del COT. b) La exigencia de consignar tal carácter en el comprobante que se emita de conformidad a la Resolución General N° 1415/03 se refiere únicamente cuando hay entrega de esos bienes. Según asevera, específicamente surge del Informe N° 55/11, que tratándose de bienes de uso no resulta exigible la obligación de gestión del COT toda vez que son de propiedad de la empresa y “utilizados necesariamente para el desarrollo de su actividad”.

Seguidamente, cita las Resoluciones Técnicas N° 9 y 16 del Consejo Profesional de Ciencias Económicas, donde se indican definiciones y características de los bienes de uso.

En función de ello entiende que el acto sancionatorio es ilegítimo, en tanto importa una sanción fundada en una errónea interpretación de las normas en juego, por lo cual solicita su revocación.

Respecto de la multa impuesta, reiterando los argumentos desarrollados precedentemente, sostiene que no se verifica la conducta típica sancionada por el artículo 82 del Código vigente, para plantear luego que se verificó en este caso exceso de punición, irrazonabilidad, desproporción y confiscatoriedad de la sanción impuesta. Sobre el punto señala que, más allá que la sanción tenga carácter penal y no puramente resarcitorio, el principio de proporcionalidad es plenamente aplicable, ya que su graduación deberá ser acorde a la afectación del bien jurídico tutelado, luego de comprobarse una conducta antijurídica, típica y culpable.

Cita jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en la que resuelve que las multas administrativas, cuya finalidad es promover el más ajustado cumplimiento de las leyes y la más estricta sujeción a la disciplina que dentro de los límites de sus atribuciones establezcan las autoridades ejecutivas, importarán o no exacción no sólo según cuál sea su monto, sino también según la racionalidad de la relación que dicho monto tenga con la naturaleza y las circunstancias de la infracción penada.

Asimismo solicita aplicación del principio de insignificancia o bagatela. Y manifiesta que no obstante todo lo dicho en su recurso, solicita la aplicación de las previsiones del artículo 71 del Código Fiscal vigente, en cuanto señala que “la autoridad de

aplicación, en los sumarios que instruya, no aplicará las multas previstas por infracción a los deberes formales, cuando la falta, por su carácter, sea carente de posibilidad de causar perjuicio al Fisco”.

Cita jurisprudencia, y en subsidio plantea el error excusable o la reducción al mínimo legal.

Ofrece prueba documental e informativa. Y deja hecha la reserva del Caso Federal.

II- Que a su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido.

Abordando el análisis del recurso, en primer lugar, comienza con el tratamiento del planteo de nulidad por falta de consideración de las pruebas aportadas. Destaca el principio de las reglas de la sana crítica por el cual todo juez debe fundamentar su decisorio a lo largo del acto administrativo y por ende interpreta que, a tal fin puede tomar y/o desechar aquellos elementos probatorios que considere, o no, útiles para la resolución de la causa, gozando a tales fines de plena libertad de elección y valoración. En orden a ello, observa que surge del acto que el procedimiento sancionatorio se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, resguardando el derecho de defensa del contribuyente y los responsables solidarios.

Luego, en cuanto a los agravios de fondo, considera indubitable que las facultades de la Administración Tributaria de conocer el circuito de comercialización y distribución de los bienes en un momento determinado se vieron alteradas, por cuanto el apelante no exhibió COT ni existe en la WAP remito electrónico. Tampoco se encuentra debidamente consignado en la documentación el carácter de bien de uso alegado por el recurrente.

Respecto al carácter de bien de uso, hace propias las aserciones del juez administrativo en cuanto indicó que el artículo 2 inc. 7 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 32/06 (T.O. por Resolución Normativa N° 14/11), exige que se consigne en el comprobante el carácter de bien de uso, agregando que este requisito también es exigido en los Informes N° 51/09 y 55/11 de la Dirección de Técnica Tributaria. Dicho ello, destaca además que el propio apelante reconoce haber omitido aclarar en la documentación respaldatoria la calidad de los bienes transportados y por ello considera subsumida dicha omisión en el tipo previsto en el artículo 82 del Código Fiscal y en consecuencia procedente la sanción aplicada.

En torno a la queja relacionada con el exceso de punición, la irrazonabilidad y la confiscatoriedad de la multa aplicada, afirma que este extremo debe ser acreditado por medios idóneos aportados por el apelante. Además, expresa que la Autoridad de Aplicación tuvo en cuenta las constancias obrantes en las presentes actuaciones y

graduó la multa dentro de la escala legal prevista en el mencionado artículo 60 del Código Fiscal. Seguidamente rebate el argumento de la falta de proporcionalidad, remarcando que el juez administrativo tuvo en cuenta las constancias obrantes en autos, conforme surge de fojas 132 vta..

En punto al principio de insignificancia o bagatela invocado alega su improcedencia, por entender acreditado el perjuicio a las facultades de verificación y fiscalización propias de la Agencia, las que califica como frustradas por el incumplimiento sancionado.

Por último rebate el error excusable alegado indicando que dicha eximente no se encuentra reglada en el artículo 61 del Código de rito, y solicita se desestime este agravio.

Finalmente señala que debe tenerse presente la reserva efectuada.

III.- Voto del Dr Federico Carozzi: Que sentado lo expuesto, corresponde decidir en esta instancia si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS SAZ N° 127/19 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

En forma preliminar corresponde pronunciarme sobre la nulidad alegada. A tal fin entiendo pertinente recordar que *“...las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por su carácter esencial o por afectar derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto (arg. art. 103, ord. gral.267; B. 56.502, "Fittipaldi", sent. de 13-8-2003; B. 60.970, "Simonetti", sent. de 22-12-2008; B. 58.990, "Melcon", sent. De 1-6-2011; B. 58.974, "Verona", sent. de 17-8-2011; B. 65.621, "Sheridan", sent. Del 6-5-2015; B. 57.335, "Fernández", sent. de 4-5-2016)...”* (S.C.B.A., en la Causa B 65.185, "Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa": Sentencia del 20 de septiembre de 2017). Coincidentemente, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha indicado, reiteradamente, que las nulidades procesales requieren un perjuicio concreto para alguna de las partes, pues no proceden en el solo interés del formal cumplimiento de la ley, ya que la declaración de una nulidad por la nulidad misma es una solución inaceptable en el ámbito del derecho procesal (Fallos: 320:1611; 322:507; 324:1564; 325:1649; 334:1081; 339:480; entre otros). Y ha explicado, asimismo, que en materia de nulidades procesales prima un criterio de interpretación restrictiva y

sólo cabe anular las actuaciones cuando el vicio afecte un derecho o interés legítimo y cause un perjuicio irreparable, sin admitirlas cuando no existe una finalidad práctica, que es razón ineludible de su procedencia (Fallos: 334:1081; 339:480).

En el contexto descripto, realmente no se observa el perjuicio que se alega, más allá de la clara disconformidad expuesta sobre la postura fiscal. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto administrativo que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación.

Por lo expuesto, debe rechazarse el planteo de nulidad alegado, lo que así voto.

Sentado lo expuesto, corresponde examinar ahora el sentido de la controversia, a efectos de delimitar el alcance del decisorio, según la convocatoria que se realiza en el recurso, y por ello considero pertinente señalar que las presentes actuaciones se originan con motivo de un operativo de control de mercadería en tránsito, efectuado el 7 de junio de 2018 en la localidad de Bolívar, Ruta 226 y 65, de la Provincia de Buenos Aires.

Del texto de la constatación surge que el requerido, Sr. Carlos Alberto Herrera, conductor del vehículo interceptado, marca Volvo, Modelo 440 6x4, Dominio OBR 395, propiedad del Banco Superville S.A., conforme cédula verde exhibida, manifiesta transportar mercadería de la firma COAMTRA S.A, desde la calle Salta N° 1212 de la localidad de Avellaneda, hasta el parque eólico de la localidad de Villalonga para ser entregada a la misma firma.

En dicho momento se labró Acta de Comprobación R-078 A N° 23 (obrante a fojas 2), en la que se verifica que al momento de requerir al conductor la documentación respaldatoria de la mercadería transportada, sólo exhibe Carta de Porte R N° 0001-00052313, emitida por la firma COAMTRA S.A., CUIT N° 30-59655565-5 y que no exhibe ni informa Código de Operación de Traslado, ni consta en la WAP emisión de Remito Electrónico. Asimismo el inspector dejó constancia de la infracción a lo dispuesto en el artículo 41 del Código Fiscal (t.o. 2011), artículo 16 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 32/06 (modificada por la Resolución Normativa N° 14/11) y al artículo 621 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 y modificatorias y encuadró tal conducta en el artículo 82 del Código Fiscal (T.O. 2011). Además se dejó constancia de que el Sr. Herrera se negó a firmar dicho instrumento.

Por último los funcionarios actuantes efectuaron una inspección ocular del cargamento del vehículo interceptado e indicaron en el acta que se transportaba "1 Grúa de 220 Toneladas, marca TGI", con un valor de pesos catorce millones (\$

14.000.000).

Llegados a este punto cabe indicar que, conforme surge del descargo de la firma (v. fs. 24/34), en la fecha de la constatación se labraron tres actas que tramitaron en sendos expedientes (N° 2360-118119/2018, 2360-118123/2018 y 2360-118128/2018) y que esta Sala se expidió en el N° 2360-118123/2018, mediante sentencia registrada bajo el N° 2986. Dicho ello, debo anticipar que si bien voy a coincidir en la configuración del elemento objetivo de la infracción imputada, disiento con la decisión final adoptada en dicho resolutorio por los colegas preopinantes, en virtud de los argumentos expuestos a continuación.

Tanto en su antecedente, como en las presentes actuaciones, el recurrente admitió no haber tramitado el COT en el entendimiento que ese deber formal no resultaba obligatorio para el traslado que realizaba, por interpretar que tanto la Resolución General N° 1415/03 de la ex AFIP como la Disposición Normativa Serie “B” N° 32/06 de ARBA lo eximen de esa obligación.

Así, expresa que la grúa trasladada resulta ser un bien de uso de la empresa, destinado a prestar uno de los servicios previstos en el objeto social de la firma; y que, por lo demás, no era necesario consignar dicho carácter en la Carta de Porte emitida, debido a que –en rigor– la operación que se llevaba a cabo no cuadra en el ámbito de aplicación delimitado por el artículo 1 de la citada Resolución General, al no implicar la tradición de dicho bien.

En atención a ello, resulta útil señalar que el primer párrafo del artículo 3 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 32/06 (texto ordenado según Resolución Normativa N° 14/11), establece: *“El Código de Operación de Transporte deberá ser obtenido por los sujetos obligados a emitir los comprobantes a los que se hace referencia en el inciso b) del artículo 8, respecto de las operaciones señaladas en el inciso f) del artículo 1 de la Resolución General N° 1415 de la ex AFIP, con carácter previo al traslado o transporte de la mercadería y de conformidad al procedimiento establecido en los artículos siguientes”*.

Por su parte, el artículo 2° de dicha Disposición Normativa Serie “B” N° 32/2006 (texto según Disposición Normativa Serie “B” N° 76/2006; ver asimismo el texto ordenado según Resolución Normativa N° 14/11), establece que dicho código no será exigible *“...7.- Cuando se transporten o trasladen bienes que para el propietario tengan el carácter de bienes de uso y dicho carácter haya sido consignado en el comprobante que, de conformidad con la Resolución General N° 1415 y mods. de la Administración Federal de Ingresos Públicos, respalda el traslado o transporte de los bienes.”*

Asimismo, el artículo 1 (del Título I “ÁMBITO DE APLICACIÓN”, Capítulo A “OPERACIONES ALCANZADAS”) de la Resolución General (AFIP) N° 1415/03, dispone: *“Establécese un régimen de emisión de comprobantes, aplicable a las operaciones que se detallan a continuación: a) Compraventa de cosas muebles. b) Locaciones y prestaciones de servicios. c) Locaciones de cosas. d) Locaciones de obras. e) Señas o anticipos que congelen el precio de las operaciones. f) Traslado y entrega de productos primarios o manufacturados. g) Pesaje de productos agropecuarios”*.

Por otra parte, el artículo 27 (del Título II “EMISIÓN DE COMPROBANTES”, Capítulo J “DOCUMENTACIÓN RELATIVA AL TRASLADO Y ENTREGA DE PRODUCTOS”) de la misma Resolución General señala: *“Todo traslado y entrega de productos primarios o manufacturados estará documentado mediante factura, remito, guía o documento equivalente, aun cuando se trate de traslados o entregas que se realicen a un título distinto de la compraventa (consignación, muestras, depósitos, remisiones entre fábricas y sucursales, etc.)”* (el subrayado me pertenece).

Ahora bien, habiendo ponderado las normas en juego, a efectos de comprender cabalmente su sentido y alcance, advierto que en el inciso f) del artículo 1° de la citada Resolución General, la utilización de la conjunción copulativa “y” cumple la finalidad de evitar la reiteración de la expresión “de productos primarios o manufacturados” y permite regular distinto los supuestos allí contemplados en forma aislada o conjunta, de manera tal de cubrir todas las actividades inherentes al ciclo de circulación de bienes en un territorio.

Por lo tanto, la obligación de emitir comprobantes recae sobre cada acto de manera autónoma, aunque la norma los mencione en una sola frase por economía lingüística. Una interpretación contraria nos llevaría al absurdo de tener vacíos legales, por ejemplo en el caso de los traslados internos (donde no hay entrega del bien a un tercero), lo cual contradice abiertamente la finalidad de control que la norma persigue.

Esta interpretación se ve reforzada por el artículo 27 de la Resolución General N° 1415/03 que, luego de transcribir el texto íntegro del citado inciso “f”, emplea un nexo disyuntivo, por lo cual no debe interpretarse al “traslado y entrega” como una única secuencia, sino como dos actos independientes, concurrentes o no.

En conclusión, y contrariamente a lo alegado por el apelante, el mero traslado de un bien, aún sin tradición, se encuentra alcanzado en el supuesto del artículo 1° de la Resolución General N° 1415/03, por lo cual dicho agravio debe rechazarse, lo que así declaro.

Sentado ello, debo recordar que el artículo 41 del Código Fiscal (texto según Ley 14.880, vigente al momento de los hechos) reza: *"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 el 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."*

En tal sentido, vale reiterar que el apelante alegó el carácter de bien de uso de la grúa transportada y que dicho carácter ha sido corroborado luego de ponderar la prueba producida (acta de comprobación obrante -fs. 2-, el estatuto de la firma -fs. 39/49-, certificación contable -fs. 164/165- y las propias manifestaciones del juez administrativo).

Sin perjuicio de lo indicado, reparo también que dicho carácter no consta en la documentación que soporta su transporte y por ende no se acreditaron las condiciones exigidas por la reglamentación para eximirse del deber formal exigido por el referenciado artículo 41 del Código Fiscal (y que por cierto -contrariamente a lo alegado por el apelante- es requerido en los informes ARBA N° 51/09 y 55/11), por lo cual es evidente que la infracción se ha tipificado, conforme lo constatado a fs. 2.

Por su parte, el artículo 82 del Código Fiscal (texto según Ley 14.983, vigente desde el 01/01/2018), dispone en lo pertinente: *"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. 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 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)..."*.

Recuerdo, 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 al señalar: *“...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, F 324:3345).

En función de lo expresado, no habiéndose consignado en la Carta de Porte emitida el carácter de “bien de uso” de la mercadería transportada, la eximición pretendida por la recurrente resulta improcedente.

Constatada que ha sido la comisión de la infracción enrostrada, corresponde analizar ahora la cuantía de la sanción impuesta, la cual también ha sido objetada por el recurrente, quien en subsidio invocó las figuras del error excusable, principio de la bagatela o insignificancia o eventualmente su reducción al mínimo de ley.

En lo que respecta a la figura del error excusable invocada, cabe recordar que para su aplicación, el recurrente deberá acreditar de modo fehaciente que, a pesar de haber actuado con la debida diligencia, no tuvo la posibilidad real y efectiva de comprender el carácter antijurídico de su conducta, extremos que no considero reunidos en el presente, por lo cual corresponde su rechazo, lo que así voto.

Por otra parte, entiendo que no es de recibo la aplicación del principio de la insignificancia o bagatela, como eximente de sanción previsto por el artículo 71 del Código Fiscal, en razón de la conducta asumida por el apelante y el valor de la mercadería transportada, lo que así declaro.

Corresponde ahora analizar la procedencia de la reducción al mínimo de ley solicitada.

Llegado a este punto es de destacar que, en materia de infracciones tributarias y su

régimen sancionatorio, la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha zanjado la discusión acerca de su naturaleza jurídica inclinándose por la penal (v. Catalina García Vizcaíno, Derecho Tributario: primera parte, 4a ed., Buenos Aires: Abeledo Perrot, 2010, Tomo II, pág 407 y Juan Ignacio Nigrelli en Tratado de Derecho Tributario, Procedimientos y Administración Tributaria, Jorge Saverio Matinata (et al.) T I, pág. 526, 1ra. ed.-Ciudad Autónoma de Buenos Aires: La Ley, 2021, como así también Fallos: 183:216, 271:297, 209:202, 303:1548 y 308:2043), donde resolvió que en esa materia son aplicables las disposiciones generales del Código Penal.

En este marco, verifico que la Autoridad impuso una multa equivalente al 19% del valor de lo transportado, este último justipreciado por el juez administrativo en la suma de \$ 5.094.000,00 (v. fs. 132 vta.), valor de base que, a su vez, no ha sido observado por el apelante. Asimismo, reparo que en los considerandos del acto apelado no se describe ningún elemento de juicio que justifique dicha cuantía.

Corresponde señalar que, desde la comisión de la infracción hasta el dictado del presente pronunciamiento, el régimen legal aplicable a la graduación de la sanción ha sido objeto de sucesivas modificaciones legislativas. Cabe resaltar que el artículo 95 de la Ley 15.226 (Impositiva del año 2021) introdujo una modificación sustancial a este régimen, al regular una sanción específica para el traslado de bienes de uso cuando se pruebe fehacientemente tal carácter, que también ha sido regulada en las Leyes Impositivas posteriores N° 15.311, 15.391, 15.479 y 15.558.

Atento lo expuesto, y en virtud del principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna, de jerarquía constitucional y plenamente operativo en materia de derecho administrativo sancionador, corresponde efectuar la comparación entre los distintos regímenes que rigieron durante dicho período y aplicar aquel que, considerado integralmente, resulte más favorable al infractor. De las normas citadas surge que las Leyes nros. 15.226 (artículo 95) y 15.311 (artículo 94) establecieron una escala sancionatoria del uno por ciento (1%) al cinco por ciento (5%). Posteriormente, la Ley N.º 15.391 (artículo 88) —criterio mantenido por la Ley n° 15.479 (artículo 92) y la Ley N.º 15.558 (artículo 80) — sustituyó dicho régimen por una escala del tres por ciento (3%) al ocho por ciento (8%).

En tal contexto, corresponde aplicar el régimen sancionatorio previsto por las Leyes nros. 15.226 y 15.311, por resultar el más benigno. Bajo tales premisas, La determinación del porcentaje concreto de la multa debe efectuarse ponderando las circunstancias particulares del caso y el criterio de graduación oportunamente empleado por la autoridad administrativa. En efecto, al dictar el acto sancionatorio, el juez administrativo no impuso el mínimo legal entonces vigente, sino que graduó la sanción en el diecinueve por ciento (19%), dentro de una escala comprendida

entre el quince por ciento (15%) y el treinta por ciento (30%), exteriorizando de ese modo un juicio de reproche de escasa entidad, aunque superior al mínimo previsto por la norma. En tales condiciones, y procurando preservar esa misma relación de proporcionalidad dentro de la escala actualmente aplicable —del uno por ciento (1%) al cinco por ciento (5%)—, corresponde fijar la multa en el dos por ciento (2%), solución que, además de respetar el principio de aplicación retroactiva de la ley más benigna, mantiene incólume el criterio de individualización originalmente adoptado por la Administración.

En este sentido, corresponde recordar que el principio de aplicación retroactiva de la ley penal más benigna posee jerarquía constitucional y convencional, derivando de los artículos 18 y 75 inciso 22 de la Constitución Nacional, en función de lo dispuesto por el artículo 9 de la Convención Americana sobre Derechos Humanos y el artículo 15.1 del Pacto Internacional de Derechos Civiles y Políticos, resultando plenamente aplicable al derecho infraccional tributario en virtud de la naturaleza penal que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha reconocido reiteradamente a este tipo de sanciones.

Bajo tales parámetros, no puede soslayarse que las modificaciones introducidas al Código Fiscal por las normativas citadas, no se limitaron a una mera adecuación cuantitativa de montos, sino que incorporó un tratamiento normativo específico para los supuestos de transporte de bienes de uso, distinguiéndolos expresamente de otras hipótesis infraccionales contempladas en el artículo 82 del Código Fiscal.

Esta reseña evidencia una modificación en la valoración legislativa de la conducta reprochada, mediante la cual el legislador provincial entendió que los supuestos vinculados al traslado de bienes afectados al desarrollo de la actividad económica del contribuyente —sin finalidad comercial inmediata ni circulación en el mercado— merecen un reproche sancionatorio sustancialmente menor al previsto con anterioridad. Ello revela de manera inequívoca una decisión legislativa posterior de atenuar la respuesta punitiva estatal frente a conductas de la naturaleza aquí analizada.

Por lo expresado, y en virtud del principio de ley penal más benigna, corresponde aplicar retroactivamente la norma apuntada, toda vez que expresa una modificación de la valoración ético-social de la conducta e implica una situación menos gravosa para la firma.

Consecuentemente, a tenor de todo lo expuesto, por aplicación de dicho principio se propicia reducir la sanción al dos por ciento (2%) del valor del bien transportado (\$ 5.094.000), la que asciende a pesos ciento un mil ochocientos ochenta (\$ 101.880), lo que así finalmente declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el señor Alfredo Juan Bote, en carácter de presidente de la "Coamtra S.A.", contra la Disposición Delegada SEATYS SAZ N° 127 dictada por la Subgerencia de Coordinación Azul de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 16 de abril de 2019. **2º)** Reducir la sanción aplicada por el artículo 2º del acto apelado al dos (2%) de la escala legal del valor del bien transportado (\$ 5.094.000), conforme lo dispuesto en el Considerando III. **3º)** Confirmar el acto apelado en todo lo demás que ha sido materia de agravio. Regístrese. Notifíquese y devuélvase al Organismo de origen.

Voto de la Dra Virginia María García: Por los fundamentos expuestos en su voto adhiero a la resolución del Vocal instructor, Dr Federico Carozzi.

Voto del Cr Marcelo Darío Giampaoli: Compartiendo los fundamentos de su voto adhiero a lo resuelto por el Dr Federico Carozzi.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por el señor Alfredo Juan Bote, en carácter de presidente de la "Coamtra S.A.", contra la Disposición Delegada SEATYS SAZ N° 127 dictada por la Subgerencia de Coordinación Azul de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 16 de abril de 2019. **2º)** Reducir la sanción aplicada por el artículo 2º del acto apelado al dos (2%) de la escala legal del valor del bien transportado (\$ 5.094.000), conforme lo dispuesto en el Considerando III. **3º)** Confirmar el acto apelado en todo lo demás que ha sido materia de agravio. Regístrese. Notifíquese y devuélvase al Organismo de origen.



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°2360-118119/18 "COAMTRA S.A."

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2026-28154348-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° 3898.-