



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2026-36236712-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Jueves 8 de Octubre de 2026

Referencia: Expediente n° 2360-242473/15 "LOGÍSTICA RUTA 33 S.R.L."

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-242473 del año 2015 caratulado "LOGÍSTICA RUTA 33 S.R.L".

Y RESULTANDO: Que arriban las presentes actuaciones con motivo del recurso de apelación interpuesto a fojas 1/12 del Alcance N.º 2 que corre como fojas 614, por el Sr. Francisco Miguel Vercellino, por su propio derecho y en representación de la firma "LOGÍSTICA RUTA 33 S.R.L.", y por los Sres. Agustín Vercellino y Manuel Echave, ambos por su propio derecho, con el patrocinio de la Dra. María Lourdes Salvo, contra la Disposición Delegada SEFSC N.º 1105, de fecha 13 de marzo de 2017, dictada por el Departamento de Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

Mediante el citado Acto, obrante a fojas 538/550, se determinaron las obligaciones fiscales de la firma "LOGÍSTICA RUTA 33 S.R.L." (C.U.I.T. 30-71199745-4), correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en relación a los períodos fiscales 2013 y 2014, por el ejercicio de la actividad de "Servicios de Gestión y Logística para el transporte de mercaderías" (Código NAIBB 635000).

En su artículo 4º establece diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto el impuesto, que ascienden a la suma de pesos ciento cuarenta y nueve mil ciento cuarenta con 50/100 (\$ 149.140,50.-), suma que deberá abonarse con más los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N.º 10.397, T.O. 2011 y modificatorias).

En su artículo 5° se establecen saldos a favor del contribuyente por las posiciones mensuales correspondientes a los períodos 2, 5, 6, 7, 8, 9, 10, 11/2013 y posiciones mensuales correspondientes a los períodos 1, 3, 5, 6, 7, 8, 9, 10 y 11/2014, los cuales ascienden a un total de pesos doscientos trece mil cuatrocientos cincuenta y tres con 50/100 (\$ 213.453,50.-).

A su vez, por su artículo 6° se impone una multa por omisión equivalente al diez por ciento (10%) del impuesto adeudado, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61 segundo párrafo del citado Código.

Por último, en su artículo 8°, dispone que atento a lo normado por los artículos 21 inciso 2), 24 y 63 del mismo plexo legal, resultan responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen establecido en el acto, intereses y multas, los Sres. Agustín Vercellino, Francisco Miguel Vercellino y Manuel Echave.

Que a fojas 622 se elevan los actuados a esta instancia (artículo 121 del Código Fiscal citado) y a fojas 624 se informa que la instrucción de la causa estará a cargo de la Vocalía de Quinta Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II.

A fojas 627, se otorga traslado del Recurso interpuesto al Departamento Representación Fiscal por el término de 15 días para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 629/632 obra el respectivo escrito de réplica.

Que, a fojas 637 se hace saber que la presente causa es adjudicada para su instrucción a la Vocalía de la Quinta Nominación de la Sala II a cargo de la Dra. Virginia María García, quien integra la Sala II conjuntamente con el Dr. Federico Carozzi, Vocal de la Cuarta Nominación, y con el Cr. Marcelo Darío Giampaoli, Vocal de la Sexta Nominación, de conformidad con las designaciones dispuestas por el Decreto N.° 2026-39-GDEBA-GPBA y en virtud de la adjudicación efectuada mediante Acuerdo Extraordinario 105 de fecha 27 de febrero de 2026. En el mismo acto, se provee la prueba ofrecida, se tiene presente la documental y la documental en poder de terceros y no se hace lugar por innecesaria a la informativa. Asimismo, se dictan Autos para Sentencia (conf. artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, Ley N.° 10397, t.o. 2011 y modificatorias), los que han quedado consentidos.

Y CONSIDERANDO: I.- Mediante el recurso de apelación interpuesto, la parte recurrente comienza su relato mencionando los antecedentes del caso y haciendo

un resumen de la Disposición dictada.

Seguidamente los apelantes sostienen que *“el acto administrativo es NULO”* atento que *“se omitió cumplir con uno de los requisitos esenciales que establece la ley de procedimiento para que el mismo sea válido: el dictamen jurídico previo...”*, agregando que la Disposición fue dictada *“CUATRO MESES después de presentado el descargo...notoriamente fuera del marco temporal que marca la norma”*.

Luego de ello, prestan *“conformidad al ajuste practicado por ARBA correspondiente a los períodos fiscales 01 a 11 de 2013 y 01 a 11 de 2014 -respecto de las cuales nada se adeuda atento a que las presentaciones efectuadas oportunamente por Logística Ruta 33 S.R.L al vencimiento de cada período coinciden con lo determinado por ARBA...”*, presentando *“DISCONFORMIDAD”* con los períodos fiscales mensuales 12/2013 y 12/2014.

En este orden, argumentan en relación a todo el ajuste, que no se tuvieron en cuenta los saldos a favor de la empresa, de lo contrario *“la deuda determinada por ARBA resultaría inexistente”*.

En relación al segundo agravio, relacionado con las posiciones 12/2013 y 12/2014, refieren que los ajustes practicados *“fueron determinados sobre la base de las diferencias existentes entre las ventas declaradas para cada uno de los períodos fiscales anuales y las acreditaciones bancarias, considerando como ventas netas gravadas por el Impuesto a los Ingresos Brutos las diferencias que a criterio del agente fiscalizador no se pudieron justificar”*. Afirman que ARBA no ha tenido en cuenta *“determinadas circunstancias que hacen a la actividad comercial”* de la sociedad, *“de haberlas tenido en cuenta, el resultado hubiese sido otro”*. Cuestionan la determinación sobre base presunta.

En este orden, ratifican las ventas declaradas a partir de las Declaraciones Juradas (DDJJ) presentadas para los períodos 12/2013 y 12/2014, respaldados con los libros IVA Ventas y DDJJ IVA.

Se agravan destacando que ARBA no tuvo en cuenta las particulares circunstancias expuestas en su descargo, manifestando que producto de las particularidades esenciales que hacen a la actividad comercial de la empresa *“se generan en muchas ocasiones hechos económicos inherentes al tipo de actividad comercial que no siempre pueden ser respaldados con documentación fehaciente, pero que no implica de modo alguno que haya existido la intención de originar perjuicio al fisco”*.

En el libelo recursivo, advierten que las acreditaciones bancarias no siempre obedecen a cobro de servicios, sino que existen otros conceptos como transferencias bancarias entre cuentas del mismo contribuyente, acreditación de

préstamos, negociación de cheques posdatados, empleados transportistas que solicitan adelantos a cuenta de futuros fletes, siendo devueltos y depositados en la cuenta de la sociedad, *“tal cual surge de los registros contables de Logística Ruta 33 SRL”*. Asimismo, sostiene que en oportunidades de restricciones financieras, la empresa *“pide adelantos a cuenta de futuros fletes a los acopios para los cuales trabaja depositando dichos fondos en sus cuentas bancarias, siendo reintegrados a los clientes cuando se les realiza el flete”*; como así también que existen adelantos de dinero en efectivo a los chóferes retirado de las cuentas bancarias de la empresa, y cuando existe *“dinero sobrante”* se vuelve a depositar nuevamente por cuestión de *“seguridad”*, generando una nueva acreditación bancaria. Concluyen que en la documentación obrante en las actuaciones *“se encuentran justificadas la totalidad de las diferencias que expone tanto el agente fiscalizador como ARBA...”*. Aseguran que *“no hubo ni hay daño alguno al erario público”*.

Luego se agravan de la sanción aplicada, en primer lugar, atento que *“no hay en el caso ilícito ni infracción a la misma”*, solicitando se deje sin efecto el agravante considerado por la Administración para graduar la sanción en el 10% del impuesto omitido.

Agregan que la *“imposición de una multa en la suma expuesta, resulta a todas luces desproporcionada e irrazonable, vulnerando así los derechos y garantías contemplados en nuestra Carta Magna (arts. 28 y 33 C.N.)”*

Asimismo, destacan que al tener saldos a favor, no existe perjuicio alguno contra las rentas públicas, peticionando la aplicación del principio de insignificancia o bagatela.

Por último, con motivo del buen comportamiento, la colaboración con el Fisco y la no obstaculización de las facultades de verificación, *“solicitan la reducción de multa al mínimo de la escala legal”*.

Acompañan prueba documental y ofrecen informativa. Hacen reserva del Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal inicia el alegato señalando, respecto al planteo de nulidad por falta de dictamen jurídico previo, su improcedencia.

Para ello, esgrime que de acuerdo a lo establecido por el artículo 1° del Decreto- Ley N.° 7647/70, tales normas resultan de aplicación supletoria en las tramitaciones administrativas con regímenes especiales. Consecuentemente sostiene que ARBA *“al determinar de oficio [...] debe seguir el procedimiento establecido en los artículos 112 y siguientes del Código Fiscal T.O. 2011, de regulación específica en la materia, por tal razón tienen preeminencia sobre la aplicación de las normas del Decreto-Ley 7647/70”*. Cita jurisprudencia.

En este marco, advierte que el acto *“cuenta con todos los requisitos legalmente exigidos, razón por la cual, la nulidad invocada no puede prosperar”*.

En lo que tiene que ver con el agravio vinculado a los saldos a favor del contribuyente por períodos anteriores, reitera lo expresado por el a quo a fojas 542, cuando sostiene que los mismos podrán ser *“computados por el contribuyente al momento de presentar las declaraciones juradas, que en virtud de pertenecer a períodos fiscales que no han sido fiscalizados no se exponen en los respectivos formularios, lo cual no obsta a que el contribuyente pueda computarlos como pagos a cuenta”*.

Ingresando a los agravios referidos a las presunciones utilizadas por la fiscalización reproduce lo expuesto por el juez administrativo a fojas 542 vta. que señala en relación al detalle de acreditaciones bancarias que en el anexo de fojas 408/411 se reflejan las acreditaciones bancarias justificadas por el contribuyente: cheques rechazados, embargos de AFIP restituidos y transferencias entre bancos; en relación al resto de las acreditaciones bancarias la inspectora actuante no pudo verificar que efectivamente correspondían a transferencias entre bancos, ya que se correspondían con extracciones de efectivo en un banco y depósitos en otro, no coincidiendo los montos y fechas de los mismos, razón por la cual no se pudo verificar que efectivamente el depósito en un banco correspondía la extracción en efectivo efectuada en otra entidad. Agrega que en el escrito de descargo el contribuyente tampoco aportó documentación de respaldo que acredite lo manifestado respecto del traspaso entre cuentas bancarias del mismo titular. Cita jurisprudencia en apoyo de su postura.

Enfatiza que *“la carga tendiente a desvirtuar los hechos verificados no puede estar más que a cargo de quien la alega”*.

En relación a la sanción impugnada, reproduce lo expuesto por el juez administrativo a fojas 543, cuando destaca que *“en tanto dichas diferencias a favor de este Fisco Provincial comprobadas y determinadas, denotan la existencia material de omisión de tributo, conducta que ha quedado configurada al haberse abonado en defecto el tributo en cuestión.”*

Concluye que *“se encuentra configurado el tipo objetivo calificado como omisión de tributos, resultando procedente la aplicación de la sanción dispuesta por el art. 61 del Código Fiscal (T.O. 2011) para la cual no resulta necesario el análisis de la existencia de intención alguna por parte del infractor, aunque el contribuyente haya liquidado e ingresado el impuesto de acuerdo a la interpretación subjetiva de las normas aplicables”*.

Ante el planteo de la violación del principio de razonabilidad para la determinación de la sanción, transcribe el argumento del juez administrativo obrante a fojas 543.

En tanto al referirse a la graduación de la multa, alude que se ha considerado el agravante establecido en el inciso d) del artículo 7 del mencionado Decreto, conforme papel de trabajo de fojas 537, no encontrándose acreditados por medios idóneos la desproporcionalidad y exceso alegadas por la parte.

Por último, rechaza el principio de bagatela previsto por el artículo 71 del Código Fiscal, toda vez que este contempla eximentes para las multas por incumplimiento de los deberes formales regidas por el artículo 60 del mismo cuerpo legal.

Por todo lo expuesto, solicita se desestimen los agravios traídos y se tenga presente el Caso Federal para el momento procesal oportuno.

III.- Voto de la Dra. Virginia María García: Que, tal como ha quedado delineada la controversia, corresponde abordar los agravios esgrimidos por la parte apelante contra la Disposición Delegada SEFSC N.º 1105, dictada por el Departamento de Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA).

1) Corresponde tratar en forma preliminar, el agravio de *nulidad* de la disposición recurrida, basado en la ausencia de dictamen jurídico previo y el excesivo plazo del dictado de la Disposición.

Cabe recordar que conforme lo regula el artículo 128 del Código Fiscal (Ley N.º 10397, t.o. 2011 y modificatorias), el recurso de apelación comprende el de nulidad. Dicha aseveración implica desconocerle autonomía a este último, lo que deriva en la lógica consecuencia que, en el supuesto en que la resolución recurrida en sí misma adolezca de vicios que provoquen su ineficacia, el tratamiento de la nulidad debiera evacuarse a partir del recurso de apelación (conf. sentencias de este Cuerpo, TFABA, Sala I en autos "Depto Zona VIII" del 4/07/2002; "Arevalo Carlos M" del 15/08/2002, "EGUIMAD SRL" del 3/10/2006, entre muchas otras).

El artículo agrega que: *"La nulidad procede por omisión de alguno de los requisitos establecidos en los artículos 70 y 114, incompetencia del funcionario firmante, falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa, no consideración de la prueba producida o que admitida no fuere producida cuando su diligenciamiento estuviera a cargo de la Autoridad de Aplicación"*.

Resulta oportuno destacar, como inveteradamente lo viene sosteniendo este Tribunal, que las nulidades no existen en el mero interés de la ley, es decir, no hay nulidad sin perjuicio. En tal sentido, es doctrina férrea tanto de la Corte Suprema de

Justicia de la Nación como de la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, que el perjuicio debe ser concreto y debidamente evidenciado.

En relación a la ausencia de dictamen jurídico previo, sobre el particular se ha pronunciado este Cuerpo en autos “Distribuidora Azopardo SRL”, Sentencia del 17/11/2016 Registro N° 2330, Sala II: “[...] *En efecto, como enseña la doctrina, la existencia de dicho dictamen no se encuentra prevista en el Código de la materia como recaudo previo a cumplimentar por la administración fiscal para dictar sus decisiones [...] aun en las actuaciones que se rigen por el procedimiento regulado por el Decreto-Ley N.º 7647/70, cuando el órgano administrativo aplica adecuadamente el derecho positivo, la falta de asesoramiento jurídico previo no puede hacerlo pasible de nulidad, pues se estaría en un supuesto de declaración de nulidad por la nulidad misma [...] (Hutchinson, “Procedimiento Administrativo de la Pcia. De Bs. AS.”, ed. 1995, Pag.211)”* (conf. T.EA.B.A., en autos “BELGRANO SOC. COOP. LTDA. DE SEGUROS”, de fecha 21 de abril de 1991).

Tampoco ha de prosperar la nulidad articulada con fundamento en que la Disposición administrativa habría sido dictada una vez transcurrido el plazo previsto en el artículo 113 del Código Fiscal (Ley N.º 10397, t.o. 2011 y modificatorias). Ello así, por cuanto el plazo allí establecido reviste carácter ordenatorio y no perentorio, toda vez que la norma no prevé expresamente la sanción de nulidad por el mero transcurso del tiempo. Conforme reiterada doctrina y jurisprudencia en materia de derecho administrativo, los plazos impuestos a la Administración para el dictado de sus decisiones tienen por finalidad asegurar la celeridad del procedimiento, pero su incumplimiento no acarrea, por sí mismo, la invalidez del acto administrativo, salvo disposición legal expresa en sentido contrario.

En ese orden de ideas, y de conformidad con lo expuesto en párrafos precedentes, corresponde rechazar el agravio en tratamiento, dado que la quejosa no ha invocado ni demostrado de qué manera el eventual exceso en el plazo legal habría restringido sus posibilidades de defensa, alterado el debido proceso o incidido en el contenido de la decisión impugnada. Antes bien, se limita a invocar un incumplimiento meramente formal, el cual resulta insuficiente para justificar la sanción excepcional de nulidad.

2) Sentando lo anterior, corresponde el examen de los agravios vinculados al fondo de la cuestión, que señalan que ARBA no habría considerado “*determinadas circunstancias que hacen a la actividad comercial*” de la sociedad, que “*se generan en muchas ocasiones hechos económicos inherentes al tipo de actividad comercial que no siempre pueden ser respaldados con documentación fehaciente, pero que no implica de modo alguno que haya existido la intención de originar perjuicio al fisco*”.

La queja, que ya fuera introducida en el descargo efectuado en sede administrativa, se centra en que existirían conceptos que no deben integrar la base imponible ajustada por ARBA, tales como transferencias bancarias entre cuentas del mismo contribuyente; acreditación de préstamos; negociación de cheques posdatados; y, adelantos a empleados transportistas a cuenta de futuros fletes, que siendo devueltos y depositados en la cuenta de la sociedad generan una nueva acreditación bancaria.

Que tal y como expone la Agencia de Recaudación a fojas 539 vta. del acto en pugna, se constataron diferencias a favor del Fisco por *“Incumplimiento parcial de las obligaciones fiscales a su vencimiento como consecuencia de declarar base imponible en defecto para los períodos fiscalizados para la actividad ‘Servicios de Gestión y Logística para el transporte de mercaderías’ (Código NAIIB 635000)”*.

Bajo el punto indicado, es preciso puntualizar que la Administración efectuó el ajuste luego de *“confrontar los ingresos obtenidos de Libros de IVA, declaraciones juradas de Ingresos Brutos, balances, declaraciones juradas de Ganancias y acreditaciones bancarias, en papel de trabajo de fojas 449”*, donde surgen *“diferencias con lo declarado en IVA y los montos de las acreditaciones bancarias son superiores a los ingresos declarados por el contribuyente”*.

El Fisco presumió que dichos depósitos/transferencias bancarias constituían ingresos omitidos de tributación y asignó dichas diferencias a la actividad *“Servicios de Gestión y Logística para el transporte de mercaderías (Código NAIIB 635000)”* al mes de diciembre de cada año, debiendo tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos mediante la aplicación de la alícuota del 1,5% prevista en las Leyes Impositivas vigentes para los períodos fiscalizados.

Que durante el procedimiento administrativo, el contribuyente aportó un *“listado con detalle de acreditaciones en cada uno de los bancos (y conceptos que representan) a fojas 412/439”*. Analizada el mismo por la Administración (a fojas 408/411), se excluyeron del ajuste las acreditaciones justificadas - préstamos, cheques rechazados y la devolución de embargos de AFIP - en tanto que *“el resto de las acreditaciones no justificadas por el contribuyente se ajustaron al mes de diciembre de cada año”*. Todo ello se observa volcado en los papeles de trabajo de fojas 457/458.

En contrapartida, se rechazan el resto de las operaciones brindando como argumentación que no se pudo *“verificar que efectivamente correspondían a transferencias entre bancos, y que se corresponden con extracciones de efectivo en un banco y depósitos en otro, no coincidiendo los montos y fechas de los mismos”*.

Ahora bien, arribadas las actuaciones a esta instancia, se reeditan los planteos efectuados por la parte en la etapa que antecede.

Asimismo, se repite la orfandad probatoria en relación a los extremos invocados para desvirtuar el ajuste practicado, así como también se subraya la falta de ofrecimiento y acompañamiento de prueba apta e idónea capaz de justificar sus afirmaciones que, a su vez, desvirtúa la conclusión a la que arriba el acto determinativo por el cual ARBA acreditó suficientemente el hecho base y el método utilizado; frente a ello, las explicaciones aportadas por el contribuyente no lograron individualizar y acreditar documentalmente el origen no gravado de las acreditaciones restantes.

En este sentido, cabe destacar que la imposibilidad invocada en los términos expuestos -al manifestar que *“se generan en muchas ocasiones hechos económicos inherentes al tipo de actividad comercial que no siempre pueden ser respaldados con documentación fehaciente”*- traduce una conducta contraria a la más elemental regla que gobierna la carga probatoria, conforme a la cual incumbe acreditar los hechos a quien los invoca como fundamento de su pretensión.

Asimismo, sobre el concepto de carga probatoria, como bien señala Palacio, *“no se trata de una noción privativa del derecho procesal, sino aplicable a cualquier ámbito del conocimiento jurídico”* (Derecho Procesal Civil – Tomo I. Lino Enrique Palacio. Ed. Abeledo-Perrot, pág. 255). Así, *“La carga procesal -dice Couture- puede definirse como una situación jurídica instituida en la ley consistente en el requerimiento de una conducta de realización facultativa, normalmente establecida en interés del propio sujeto, y cuya omisión trae aparejada una consecuencia gravosa para él”*.

En tal sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, sostuvo que *“...los litigantes tienen el deber de aportar la prueba de sus afirmaciones o, en caso contrario, soportar las consecuencias de omitir ese imperativo en el propio interés”* (causa L 41.313, sent. del 4-IV-1989, ‘Acuerdos y Sentencias’ 1989-I-540, también en autos “Pieri, Isidro contra Jacob, Luis Miguel y otros. Resolución de Contrato, Cobro de Australes, Reintegro de Bienes, Daños y perjuicios”, de fecha 19/02/02, Ac. 76.903).

Sobre ello, cabe remarcar que todo acto administrativo goza de presunción de legitimidad. Las estimaciones practicadas por la autoridad tributaria participan de esta prerrogativa; por tanto, corresponde a quien las impugne la prueba de los hechos. Ello es así pues, en materia de determinaciones tributarias se admiten particularidades propias del procedimiento: ante una presunción que aplique el Estado a un contribuyente, será éste quien deba demostrar su irrazonabilidad

(Altamirano, A., Derecho Tributario, Ed. Marcial Pons, 2012).

Por motivo de lo expuesto, en el presente caso, ante la omisión de aportar y/u ofrecer elementos probatorios atendibles por parte del interesado, el ajuste efectuado por el Fisco provincial no puede considerarse desvirtuado; lo que así declaro.

3.- En relación a la multa aplicada, se agravan de la misma sosteniendo que no existe infracción alguna y subsidiariamente plantean su reducción al mínimo legal, señalando que la misma resulta desproporcionada e irrazonable.

En torno a la multa por omisión - reglada en el artículo 61 del Código Fiscal - este Cuerpo ha sostenido que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo concretándose la materialidad de la infracción en la omisión del mismo. En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho, todo ello de conformidad con lo establecido en la mencionada normativa.

No obstante ello, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido, se debe resaltar –a su vez– que si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; causa L. 269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771", fallada el 31/10/1997 - IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-).

En orden a ello, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que *"...acreditada la materialidad de la infracción prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión del pago de impuesto y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas [excusas admitida por la legislación]"* (C.S.J.N., in re "Casa Elen-Valmi de Claret y Garelo c. D.G.I.", publicado en REVISTA IMPUESTOS, 1999-B-2175, P.E.T., 1999-645; Fallos 322:519).

Ahora bien, es dable advertir, frente a la eximente prevista por el artículo 61 del Código Fiscal (Ley N.º 10397, t.o. 2011 y modificatorias), que no surge ni se ha invocado suficientemente, dentro de estas actuaciones, ningún elemento a partir del cual pueda considerarse que en la conducta atribuida se encuentra excluida la culpabilidad, toda vez que esta figura requiere un incumplimiento razonable,

prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo o debió creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario.

En virtud de ello, corresponde rechazar el agravio relativo a la configuración de la multa por omisión de impuesto.

Sentado lo anterior, debe analizarse el monto de la multa aplicada, recordando que de los principios aplicables al sistema represivo-tributario, también se deriva la potestad para evaluar si la pena resulta proporcional a la naturaleza de la infracción constatada, lo cual surge - en modo indubitable con relación a la intervención de esta instancia - de lo dispuesto en el artículo 29 del Decreto-Ley N.º 7603/70, debiendo considerarse para ello la conducta del contribuyente, el perjuicio sufrido por el Fisco y los atenuantes y agravantes previstos en el artículo 7º del Decreto N.º 326/97 (Voto de la Dra. Hardoy en “Agroindustrias Quilmes”, TFABA, SALA 3, sent. del 9/05/2017; Sala I, “Cosméticos Avon SACI, “ sent. del 20/10/2017, Reg. N° 2092, entro otros)

Que de las constancias de autos - fojas 537 y 598 - surge que la multa fue graduada en el diez por ciento (10%) del impuesto omitido, teniendo en consideración el agravante establecido en el inciso d) del Decreto N.º 326/97 que en su parte pertinente establece: *“Para la graduación de las multas establecidas en el Código Fiscal se considerarán como elementos agravantes o atenuantes, sin perjuicio de otros que pudieran resultar de las circunstancias de cada caso en particular, los siguientes:...d) La gravedad de los hechos y el grado de peligrosidad fiscal que se desprende de los mismos.”*.

Sin embargo, y de conformidad a lo establecido en el artículo 7 primer párrafo del Decreto N° 326/97 - que indica considerar las circunstancias de cada caso en particular - debo señalar que de las actuaciones no surge acreditado que el contribuyente registre incumplimientos formales o materiales, en períodos anteriores al proceso de fiscalización. Asimismo, se verifica que, respecto de los períodos ajustados - años 2013 y 2014 - cumplió en tiempo y forma con la presentación de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, circunstancia a la que se suma la existencia de significativos saldos a favor del contribuyente. Todos estos extremos constituyen elementos que, apreciados en su conjunto, justifican morigerar la graduación punitiva.

En tales condiciones, se advierte que la graduación de la multa en el diez por ciento (10%) del impuesto omitido no encuentra suficiente sustento en las circunstancias comprobadas de la causa. En consecuencia, y ponderando los antecedentes del

caso conforme a las pautas previstas en el Decreto N.º 326/97, corresponde reducir la sanción al mínimo legal de la escala, esto es, al cinco por ciento (5%) del impuesto omitido, criterio que guarda adecuada proporción con la entidad de la infracción verificada (conf. TFABA, Sala III, "Colinas del Sur S.A.", sent. del 18/08/2016, Reg. N.º 3446).

Finalmente, corresponde precisar la correcta conformación de la base de cálculo de la sanción. Tal como surge del artículo 5º del acto impugnado (fojas 543), existen saldos a favor del contribuyente susceptibles de ser compensados con el tributo determinado en autos, en los términos del artículo 102 del Código Fiscal. En consecuencia, la multa aplicable deberá calcularse exclusivamente sobre el saldo imponible que resulte impago una vez efectuado dicho procedimiento.

4.- Finalmente, corresponde tratar el agravio referido a la falta de consideración de los saldos a favor del contribuyente. Al respecto, cabe señalar que la existencia de tales saldos no enerva la legitimidad de la determinación tributaria practicada ni torna inexistente la deuda establecida, como sostiene la parte apelante, sino que constituye un aspecto relativo a su posterior cancelación mediante el instituto de la compensación previsto en el artículo 102 del Código Fiscal (Ley N.º 10397, t.o. 2011 y modificatorias).

En tal sentido, la compensación de saldos constituye una cuestión de derecho que debe materializarse una vez firme el acto administrativo, al momento de practicarse la liquidación definitiva. Ello no implica desconocer la existencia de los saldos a favor invocados, sino diferir su efectiva imputación a la etapa procesal correspondiente. En efecto, los Formularios de Ajuste Impositivo R-222, en los que se expone detalladamente la composición de los saldos, período por período, forman parte integrante del acto administrativo, razón por la cual la Autoridad de Aplicación deberá considerarlos al practicar la liquidación final, imputando en su caso, los saldos a favor del contribuyente al crédito fiscal determinado, de conformidad con lo dispuesto por el artículo 102 del Código Fiscal (conf. TFABA, Sala II "Beiersdorf S.A.", sent. del 29/09/2025, Reg. N.º 3819; Sala III, "SICOPRO-EICA (UTE)", sent. del 02/02/2007; "Strianese Hnos. S.A.", sent. del 10/07/2007; "Tejimet S.A.", sent. del 07/08/2007, entre otras).

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/12 del Alcance N.º 2 que corre como fojas 614, por el Sr. Francisco Miguel Vercellino, por su propio derecho y en representación de la firma "Logística Ruta 33 S.R.L.", y por los Sres Agustín Vercellino y Manuel Echave, ambos por su propio derecho, con el patrocinio de la Dra. María Lourdes Salvo, contra la Disposición Delegada SEFSC N.º 1105, de fecha 13 de marzo de 2017, dictada por el Departamento de Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la

Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2º) Reducir al cinco por ciento (5%) el monto de la multa dispuesta en el artículo 6º de la Disposición Delegada SEFSC N° 1105, de fecha 13 de marzo de 2017, dictada por el Departamento de Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 3º) Confirmar en todo lo demás el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido, devuélvanse las actuaciones.

Voto del Cr. Marcelo Darío Giampaoli: Compartiendo los fundamentos de su voto, adhiero a la resolución propuesta por la Vocal Instructora, Dra. Virginia María García.

Voto del Dr. Federico Carozzi: Por los argumentos expuestos adhiero a lo resuelto por la Dra. Virginia María García.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fojas 1/12 del Alcance N° 2 que corre como fojas 614, por el Sr. Francisco Miguel Vercellino, por su propio derecho y en representación de la firma “Logística Ruta 33 S.R.L.”, y por los Sres Agustín Vercellino y Manuel Echave, ambos por su propio derecho, con el patrocinio de la Dra. María Lourdes Salvo, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 1105, de fecha 13 de marzo de 2017, dictada por el Departamento de Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 2º) Reducir al cinco por ciento (5%) el monto de la multa dispuesta en el artículo 6º de la Disposición Delegada SEFSC N° 1105, de fecha 13 de marzo de 2017, dictada por el Departamento de Relatoría Área Interior de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires (ARBA). 3º) Confirmar en todo lo demás el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido, devuélvanse las actuaciones.

Digitally signed by GARCIA Virginia Maria
Date: 2026.10.07 12:37:41 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Virginia María GARCÍA
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GIAMPAOLI Marcelo Darío
Date: 2026.10.07 15:27:49 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Marcelo Giampaoli
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CAROZZI Federico
Date: 2026.10.08 12:54:38 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Federico Carozzi
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by DANIELE Mariana
Date: 2026.10.08 12:59:26 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mariana Daniele
Pro Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2026 - "Año de los Derechos Humanos por la Memoria, la Verdad y la Justicia. A 50 años de la última Dictadura cívico militar"

Providencia

Número: PV-2026-36238558-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Jueves 8 de Octubre de 2026

Referencia: Expte N°2360-242473/15 "LOGISTICA RUTA 33 SRL"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-36236712-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° 3918.-

Digitally signed by DANIELE Mariana
Date: 2026.10.08 13:03:50 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mariana Daniele
Pro Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE
GOBIERNO BS.AS., ou=SUBSECRETARIA DE
GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715124234
Date: 2026.10.08 13:03:51 -03'00'