



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 expte nro 2360-0176620-2024 -- "MÁXIMA BIO S.R.L".

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-0176620-2024, caratulado "MÁXIMA BIO S.R.L".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones a raíz del recurso de apelación obrante a fojas 94/100, interpuesto el sr. Luciano Guadagnini, en representación de MAXIMA BIO S.R.L., y en su carácter de socio gerente, con el patrocinio del Dr. Ariel Antonio Aboud, contra la Disposición Delegada SEATYS SAZ Nº 113 de fecha 26 de febrero de 2025, dictada por el Subgerente de Coordinación Azul de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Mediante la citada Resolución (obrante a fs. 69/78), por artículo 2º, se sanciona por la comisión de la infracción tipificada en el artículo 82 del Código Fiscal t.o. 2011, a la firma de referencia (CUIT 30-71761694-0), por cuanto se constató el transporte de bienes de su propiedad dentro de la Provincia de Buenos Aires, sin exhibir ni informar Código de Operación de Traslado o Remito Electrónico en las formas y condiciones que establece la Autoridad de Aplicación, infringiendo lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal, t.o. 2011, reglamentado por Resolución Normativa n.º 31/19 y modificatorias. En el artículo 3º se aplica una multa de pesos quince millones treinta y nueve mil doscientos sesenta y cinco (\$15.039.265,00), de conformidad con el artículo 82 del C.F. con más los intereses del artículo 96 del mismo código.

A fojas 103 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal). Posteriormente a fojas 106 se hace saber que a las presentes actuaciones le corresponde el número de expediente electrónico EX-2025-15443433-GDEBA-TFA;

y que la Instrucción de la causa estará a cargo de la Sala II Vocalía de la 6ta. Nominación.

Luego a fojas 108 se corre traslado a Representación Fiscal, y a fojas 110 con IF - 2025-36383206-GDEBA-DPTRFARBA se tiene por contestado el traslado conferido a la Representación Fiscal en los términos del art. 122 del C.F.(fs. 112/116).

Finalmente, mediante providencia de fojas 118, se hace saber que la presente causa se encuentra a cargo del Cr Marcelo Darío Giampaoli, Vocal de la Sexta Nominación, quien integra la Sala II conjuntamente con el Dr. Federico Carozzi, Vocal de la Cuarta Nominación y con la Dra. Virginia María García, Vocal de la Quinta Nominación (conforme Acuerdo Extraordinario 105/26). Por último, se tiene presente la prueba instrumental, se rechaza la prueba informativa por improcedente y se dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I. Como primer agravio, el apelante introduce con carácter de vicio legal, la nulidad de la Resolución impugnada, sosteniendo que *“no se ha respetado la garantía a que el juzgador sea un tercero competente, independiente e imparcial (...en...) una sanción de naturaleza penal”*, sustentando dicho planteo con cita parcial al considerando 8° del Fallo CSJN *“Losicer”*, sent. del 26 de junio de 2012, el cual ilustra *“...cabe descartar que el carácter administrativo del procedimiento sumarial pueda erigirse en un óbice para la aplicación de los principios reseñados, pues en el estado de derecho la vigencia de las garantías enunciadas por el art. 8 de la citada Convención no se encuentra limitada al Poder Judicial -en el ejercicio eminente de tal función- sino que deben ser respetadas por todo órgano autoridad pública al que le hubieran sido asignadas funciones materialmente jurisdiccionales...”*, (...) *“...cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del art. 8 de la Convención Americana...”* *“...es un derecho humano el obtener todas las garantías que permitan alcanzar soluciones justas, no estando la administración excluida de cumplir con ese deber. Las garantías mínimas deben respetarse en el procedimiento administrativo en cualquier procedimiento cuya decisión pueda afectar los derechos de las personas ...”*.

Por fuera del vicio denunciado, señala que no puede perderse de vista en el análisis de estas actuaciones la siguiente plataforma fáctica. En tal sentido, MÁXIMA BIO S.R.L. ha revestido, en la operatoria del transporte en cuestión, el carácter de mero remitente de la mercadería transportada a través de una empresa del rubro ajena a la firma: el transporte de cargas "NELSON ROVERE E HIJOS S.R.L." con domicilio en calle Venezuela n° 169 de la localidad de Capitán Bermúdez, provincia de Santa

Fe. En efecto, a través de éste se remiten distintas cargas, entre ellos numerosos bienes de uso a las empresas: QUÍMICA BLOEMENDAAL S.A., con domicilio en Av. Juan B. Justo n° 5450 de la ciudad de Mar del Plata, provincia de Buenos Aires; PRODUCTORES DE GENERAL PIRAN S.A., con domicilio en calle Sarmiento n° 470 de la ciudad de General Piran, provincia de Buenos Aires; CASA ELICEIRY S.A, con domicilio en Ruta 2Km. 182 de la ciudad do Castell, provincia de Buenos Aires; y PAPACOS S.R.L., con domicilio en calle San Martin n° 1.700 de la ciudad de Comandante Nicanor Otamendi.

De todo ello dan cuenta los remitos intervenidos en el operativo de control: n° R 0003-00000567 de fecha 27/09/2024 (aclara que los bienes no fueron objeto de reproche contravencional); n° R-0003-00000560 de fecha 25/09/2024; n° 0003-00000559 de fecha 25/09/2024; y n° 0003-00000558 de fecha 25/09/2024, respectivamente.

En este orden, destaca que los sujetos obligados a la formalización del COT, conforme lo determina la regulación normativa aplicada por la administración tributaria, son: o bien la firma transportista, o bien las firmas comerciales destinatarias de la mercadería en cuestión, en su calidad de propietarias de los bienes (adquirentes), estas últimas todas con domicilio en la provincia de Buenos Aires, en donde el organismo de contralor ejerce su poder de policía. De tal circunstancia se desprende que, eventualmente, el deber de obtener el código de operación de traslado (COT), se desplaza y recae en cabeza de las firmas propietarias que tienen domicilio fiscal en la provincia de Buenos Aires; respecto de las cuales la autoridad de aplicación nada dijo. De tal manera se evidencia una inequívoca falta de legitimación pasiva por parte de MÁXIMA BIO SRL.

Luego, manifiesta que la exigencia del Código de Operación de Traslado (COT), deviene inexigible para un contribuyente de extraña jurisdicción, dado que en todo caso tal carga se desplaza, como se dijo a la "propietaria" de la mercadería transportada (art. 6 RN 31/2019). Por lo que plantea la palmaria inconstitucionalidad que implica esta suerte de aduana interprovincial manifestada en exigencias documentales que exceden las competencias jurisdiccionales.

En este contexto, como hecho relevante señala que la carga se realizó en el domicilio de la empresa, fuera de la provincia de Buenos Aires, con destino a Mar del Plata y su zona de influencia. Durante el operativo, el conductor exhibió los remitos, sin embargo, los funcionarios dejaron constancia de que no se informó ni exhibió el Código de Operación de Traslado ni el Remito Electrónico, configurando —según el acta— una infracción al artículo 41 del Código Fiscal. Con la leyenda: "*MULTA VOLUNTARIA: 15% del valor de la mercadería transportada*", lo cual señala como

un error grave de información que vicia el acta.

Asimismo, cuestiona una segunda irregularidad: la valorización arbitraria y sin sustento de la mercadería en \$150.000.000, base para calcular la multa. Posteriormente, la propia resolución administrativa redujo ese valor a \$75.000.000, evidenciando una diferencia significativa que implicaba un exceso de \$11.250.000 en la multa inicial.

En consecuencia, sostiene que ese error en la información, por su gravedad y su impacto económico —capaz de afectar la subsistencia de la empresa—, invalida el acta que dio origen al procedimiento.

Luego, manifiesta un exceso en la magnitud de la sanción impuesta. En efecto, y más allá de los defectos formales del acta de comprobación denunciados, en ella se consigna inequívocamente la carga transportada mediante la intervención de los remitos pertinentes. Alega que en modo alguno la ocasional carencia del COT ha impedido a los funcionarios del organismo recaudador ejercer sus facultades de contralor y fiscalización en ocasión de la diligencia plasmada en el Acta de Comprobación de referencia, razón por la cual la potestad fiscalizadora de la ARBA no se vio menguada ni siquiera en un mínimo grado en ningún momento, ya que, tal como surge del Acta de Comprobación, el transportista exhibió la documentación emitida por su representada.

Concluye, que el reprochado incumplimiento formal, de carácter superfluo, no ha afectado de ningún modo el bien jurídico tutelado.

En otro orden, plantea la exorbitancia de la suma de \$ 15.000.000 sobre una mercadería transportada debidamente declarada, valorizada por la autoridad de aplicación en la suma de \$ 75.000.000. Luce evidente la violación a los principios de culpabilidad, transcendencia de la lesión al bien jurídico (art. 19 C.N) y razonabilidad constitucional (art. 28 y 33 de la C.N.).

Por último, ofrece prueba instrumental e informativa. Plantea Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal, en primer lugar, advierte que algunos de los agravios esgrimidos en el recurso en traslado, reeditan las quejas formulados en la instancia previa de descargo, que ya han sido analizados oportunamente por el *a quo*, quedando demostrada palmariamente la improcedencia de los argumentos allí traídos como defensa.

Dicho ello, altera el orden de exposición de los agravios, y frente a los planteos de inconstitucionalidad invocados a lo largo del libelo en conteste, señala que debe estarse a la expresa prohibición de su dictado en esta instancia, por disposición del

art. 12 del Código Fiscal (T.O. 2011 y modif.).

Comienza, luego, con el tratamiento de los agravios vinculados con la nulidad. Adelanta, a más de lo expuesto por el Juez Administrativo, su palmaria improcedencia, toda vez que la Agencia ha respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz. Cita jurisprudencia.

En tal sentido, remarca que en el acto apelado se ha efectuado el relato de los hechos y los fundamentos de derecho que han llevado a la causa de la sanción impuesta -conforme al acta cabeza de sumario-, exponiéndose asimismo las circunstancias que le dieron origen y las normas aplicables, que hacen a su motivación.

Destaca que el procedimiento instado por la Agencia se ha ceñido en todas sus etapas a la normativa fiscal aplicable, es decir, se ha desarrollado enmarcado en la legalidad y respetándose en todas y cada una de sus instancias el debido proceso adjetivo, manteniéndose inalterablemente resguardado el derecho de defensa del contribuyente, trae jurisprudencia en este orden. En consecuencia, señala que el planteo nulitivo pretendido, no puede prosperar.

Dicho lo que antecede, a fin de contextualizar el marco infraccional, trae lo dicho por el *a quo* en el acto en crisis: *“Que requerida al conductor la documentación que acompaña la mercadería transportada, exhibe Remitos “R” n° 0003-00000558, 0003-00000559, 0003-00000560 de fecha 25/09/2024, dejando constancia que no exhibe ni informa Código de Operación de Traslado o Remito Electrónico; encuadrando tal conducta en lo dispuesto por el artículo 82 del Código Fiscal T.O 2011 y modificatorias, infringiendo lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal T.O. 2011, Ley 10.397 T.O. 2011 y modificatorias, la Resolución Normativa 31/19 y modificatorias, artículo 621 de la Disposición Normativa Serie “B” 1/04 y modificatorias según surge de las constancias del Acta de Comprobación R078 n° A636000031074 de fecha 30 de septiembre de 2024 (fs. 2/6)”*.

Así, a la luz de lo expuesto, los hechos verificados y por los dichos del apelante, se confirma que la conducta del sumariado encuadra en la infracción tipificada, en tanto se constató que el transporte de la mercadería dentro del territorio provincial sin COT ni CRE que lo ampare, de conformidad a las argumentaciones ya expuestas por el Juez Administrativo.

Por su parte, respecto del argumento de ser sujeto contribuyente de extraña jurisdicción -en el régimen legal vigente sobre traslado de mercadería- trae lo expuesto por el Juez Administrativo al tratar idéntico agravio, y expresa: *“...yerra el contribuyente al señalar que no corresponde la infracción por que las empresas*

involucradas en el traslado pertenecían a otra jurisdicción; va de suyo que la normativa es clara al respecto y el Código de Operaciones de Traslado (COT), deberá ser exhibido y/o informado por el transportista de la mercadería, dentro del territorio de la Provincia de Buenos Aires, cuando el origen o el destino sea una de las jurisdicciones adheridas al sistema COT (Provincias de Buenos Aires, Santa Fe, Mendoza, Ciudad Autónoma de Buenos Aires). Deberá generarse el COT siempre que la mercadería se encuentre contemplada en los anexos I y II de la Resolución Normativa N° 31/2019 y modificatorias, desde las cantidades allí indicadas o cualquier otro bien que supere los \$2.429.038 (RN 27/23 -ajuste índice 2024-) o los 4.500 kg.”.

Por otra parte, no puede obviarse que las infracciones a los deberes formales, como la presente, tienen por finalidad asegurar el regular funcionamiento de la actividad administrativa, tendiente a verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones puestas a cargo de los responsables (conf. Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Ángel Russo, *Ilícitos tributarios*, Ed. Depalma, 3º Ed. Actualizada, Año 1993, Buenos Aires, página 168). En consecuencia, en el particular, la afectación al bien jurídico tutelado se da, precisamente, ante la ausencia de COT/CRE que acompañe el transporte de mercadería.

Agrega, en cuanto a la naturaleza penal de las infracciones, que el sistema sancionatorio del Derecho Tributario, puede, de algún modo, apartarse del Derecho Penal, en especial respecto de la existencia de conducta culposa o dolosa para cada tipo de la figura penal, y no por ello encontrarse violentados principios penales.

Por último, respecto a la multa impuesta, destaca que el a quo consideró que los hechos descriptos configuran la infracción tipificada en el artículo 82 del Código Fiscal -T.O. 2011 y modif. (sg. Ley Impositiva 2024 n° 15479), calculando la multa en el mínimo legal previsto, considerándose para su graduación los atenuantes y agravantes previstos en el art. 7 del Decreto n° 326/97.

A todo evento, la irrazonabilidad alegada constituye un extremo que debe necesariamente acreditarse por medios idóneos aportados por el apelante (conforme TFABA en autos “Tria S.A.”, Sala I, reg. n° 411). En consecuencia, el Juez Administrativo ha encuadrado la conducta de la firma ajustada a derecho, habiendo quedado configurados los elementos que hacen a su tipificación.

Por las razones expuestas, se solicita se desestimen los agravios traídos, confirmándose la disposición recurrida en todos sus términos, debiendo tenerse presente la reserva del Caso Federal efectuada, para el momento procesal oportuno.

III.- Voto del Cr Marcelo Darío Giampaoli: Corresponde tratar el planteo que justificaría, a criterio del apelante, la declaración de la nulidad del acto dictado, para lo cual alega que: no se ha respetado la garantía a que el juzgador sea un tercero competente, independiente e imparcial; falta de legitimación por cuanto no era sujeto obligado a emitir COT; error en el acta de infracción respecto al monto de la mercadería transportada.

A modo preliminar y respecto al planteo nulificadorio de la Resolución impugnada introducido por el apelante, éste aborda como primer punto la competencia material del juzgador en el marco de un procedimiento sumario por incumplimiento a obligaciones de hacer, en tanto sostiene que no se ha respetado la garantía a que el juzgador sea un tercero competente, independiente e imparcial en una sanción de naturaleza penal, introduciendo falta de competencia con ausencia de independencia e imparcialidad del funcionario que interviene en carácter de arbitro natural en sede administrativa, con la carga de buscar la verdad jurídica objetiva sometida a control judicial.-

Ante dicho planteo, corresponde recordar que la CSJN en el precedente *“Fernández Arias c Poggio”*, (Fallos: 247:646), entendió que el reconocimiento de facultades cuasi jurisdiccionales a órganos administrativos, es compatible con la Constitución, en tanto lo resuelto en sede administrativa queda sujeto al control judicial efectivo.-

En línea con dicho criterio jurisprudencial, el mismo considerando 8° del antecedente CSJN *“Losicer”*, sent. de fecha 26/06/2012, citado por el apelante, transcribe el siguiente texto *“...cualquier órgano del Estado que ejerza funciones de carácter materialmente jurisdiccional, tiene obligación de adoptar resoluciones apegadas a las garantías del debido proceso legal en los términos del art. 8 de la Convención Americana...”*, cita extractada del caso CIDH *“Tribunal Constitucional vs. Perú”*, sentencia del 31 de enero de 2001, párrafo 71 e incorporada al considerando 8° del fallo CSJN *“Losicer”*.-

Aquí se advierte que el planteo nulificadorio puesto bajo debate, adelanta la competencia material de ARBA en consistencia con las Garantías Constitucionales, para emitir Resoluciones Administrativas, por sustanciar procedimientos ante incumplimientos a obligaciones de hacer, donde dicho procedimiento administrativo debe necesariamente cumplir con las garantías establecidas por el Pacto de San José de Costa Rica y jurisprudencia involucrada en el marco del control de convencionalidad atribuido a todos los órganos del estado.

El tratamiento, bajo el marco de un estricto control de legalidad y de convencionalidad puesto en cabeza del juzgador, de la referencia legal invocada por el apelante, no advierte ni acredita por parte de dicho apelante, la existencia de

algún vicio legal anclado en el cercenamiento de garantías fundamentales del contribuyente, o irrazonabilidad en el procedimiento, de modo que pudiese habilitar la aplicabilidad de una sanción de nulidad al acto impugnado, conforme lo abordare con profundidad más adelante.-

Bajo dicho antecedente, se advierte que el caso encuadra en la obligación de hacer descripta por el art. 41 del Código Fiscal, el cual establece, para los casos de traslado o transporte de bienes por el territorio provincial, que el propietario o poseedor de los bienes transportados, tiene como carga *requerir en forma gratuita y ante la Autoridad de Aplicación*, un código de operación para el traslado o transporte de bienes por dicho territorio provincial, cualquiera fuese su origen y destino, cuyo incumplimiento habilita la apertura de un procedimiento administrativo con el objeto de garantizar un debido proceso y eventualmente aplicar sanciones, donde el caso de marras introduce como antecedente que el apelante es el propietario de las mercaderías transportadas, que conforme acta labrada en territorio provincial ha quedado constatado su tránsito por territorio de la Provincia de Buenos Aires y ha reconocido no haber emitido el COT.

En dicho marco, se advierte que, con cita al antecedente CSJN “Póvolo”, sent. del 11/10/2001, el remito manual no sustituye la obligación que pesa sobre el propietario o poseedor de bienes transportados por territorio provincial, de requerir en forma gratuita y previo al transporte, la emisión electrónica del COT para su presentación a control ante las autoridades que lo requieran, donde el bien jurídico tutelado por el art. 41 del Código Fiscal es el conjunto de facultades de fiscalización y control que posee la Administración y que se plasma en la exigencia de cumplimiento de determinados deberes formales, antecedente desde donde el remito manual exteriorizado en el punto de control, acredita que dicho instrumento manual no se ajusta a los requisitos exigidos por la ley para el control de las mercaderías en tránsito.

En paralelo, la gratuidad del trámite, tampoco viola la garantía de prohibición a tributos en tránsito interprovincial, ni de prohibición de aduanas interiores, desde que el COT es gratuito e integra las facultades de control que la Constitución atribuye al Poder Ejecutivo, por lo tanto, conforma una carga pública gratuita cuyo instrumento electrónico se obtiene mediante plataforma ARBA para exteriorizar ante cada control asentado en ruta, donde, en cumplimiento a los objetivos constitucionales de bien común, dicho control otorga seguridad al tránsito de mercaderías por el territorio de la Provincia.

En consecuencia, debo señalar que conforme el artículo 128 del Código Fiscal (T.O 2011), la procedencia de la nulidad se origina por la ausencia de los requisitos (formales y sustanciales) contemplados en el caso de sumarios de forma detallada

por el artículo 70 del Código Fiscal (T.O. 2011).

Del análisis efectuado respecto de la Disposición n° 113/25, no se verifica la carencia de los elementos constitutivos formales ni sustanciales que vicien el acto administrativo, por el contrario, el sumario cumple con las prescripciones que específicamente establece el artículo 70 del Código.

De tal manera, conforme la normativa citada, el acto contiene: lugar y fecha en que se practicó, nombre del interesado, su domicilio fiscal y su número de responsable, las circunstancias de los hechos, examen de la prueba, las normas fiscales aplicables, la decisión concreta del caso y la firma del funcionario competente.

En este orden y tal como se explicó en párrafos anteriores, no derrumba la eficacia del acto, la argüida incompetencia del funcionario firmante de la resolución recurrida. A este respecto, cabe afirmar que el Subgerente del Departamento de Coordinación Azul, dependiente de la Dirección Adjunta Fiscalización, ha actuado conforme los artículos 1º y 9º del Código Fiscal (t.o. 2011), donde el primero de ellos dispone: *“Este Código regirá respecto de la determinación, fiscalización, percepción de todos los tributos y la aplicación de sanciones que se impongan en la Provincia de Buenos Aires, por los organismos de la administración central y organismos descentralizados de acuerdo con las leyes y normas complementarias”*.

A la Jurisprudencia de Corte Suprema antes tratada, cabe agregar que la resolución involucrada conforma un acto administrativo emitido con competencia material, que establece el cumplimiento de una obligación legal administrativa bajo el marco de un procedimiento, cuya sustanciación aborda el incumplimiento a una carga pública de hacer y cuyo control final es ejercicio por el Poder Judicial, referencia desde donde el autor Ramón Valdés Costa, señala *“la labor del juez y del administrador al aplicar una regla de derecho al caso concreto, si bien es idéntica desde el punto de vista intelectual, difiere, pues sustancialmente en cuanto a sus efectos jurídicos. Además, no puede prescindirse del principio fundamental de que nadie puede ser juez en una causa propia, es decir, ser juez y parte”* (Curso de derecho tributario, 3ra edición, Temis, 2001, p.381).

Es decir, la resolución puesta bajo control, es un acto declarativo que se presume legítimo y ejecutoriable, emitido por la Administración Tributaria, luego de sustanciar con la contribuyente un procedimiento administrativo sumario por incumplimiento a deberes formales, el cual produce efectos jurídicos directos e individuales sobre los obligados (Carlos A. Botasi director, Procedimiento tributario bonaerense, Librería Editora Platense, p. 258).

Continuando con los restantes agravios vertidos por el apelante sobre el punto, esto

es, falta de legitimación por no ser un sujeto obligado a emitir COT y error en el acta de infracción respecto al monto de la mercadería transportada, corresponde desestimar también dicho planteo. En primer lugar, por cuanto como lo ha expresado esta Sala, en forma reiterada *“las nulidades no existen en el mero interés de la ley: no hay nulidad sin perjuicio”* (in re "Financiera del Tuyu" del 31/7/2007, entre otros).

En similar sentido, aunque, en otros términos, ha sostenido Alsina: “donde hay indefensión hay nulidad, si no hay indefensión no hay nulidad” (Tratado, T. I, pág. 652). Este Tribunal ha resuelto, desde antiguo, respecto del modo como deben decidirse ciertas nulidades, descartando las que no tengan interés práctico y sólo puedan tal vez satisfacer un prurito puramente formal y externo, vacío de todo contenido eficiente (conf, Sala II, “José Basso”, sent. 30/03/06).

Dicho ello, sobre la falta de legitimación alegada, cabe nuevamente traer a colación lo que dispone el artículo 41 del C.F, en su parte pertinente *“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 provincia”*. A ello se suma lo dispuesto por la Resolución Normativa 27/2023, (vigente al momento de la infracción), que precisa parámetros objetivos vinculados al valor o peso de la mercadería, aun en operaciones interjurisdiccionales con provincias adheridas, y establece criterios de determinación del valor en ausencia de precio cierto, todo ello en el marco del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (el subrayado me pertenece).

Es menester destacar que la jurisdicción provincial cuenta con plenas facultades para aplicar las disposiciones contenidas en la Administración Federal de Ingresos Públicos, en virtud de la expresa adhesión efectuada por la Provincia de Buenos Aires mediante la DN Serie “B” N° 1/2004 y la Resolución Normativa N° 27/2023.

En tal sentido, el artículo 621 de la DN “B” 1/2004 establece: *“Los contribuyentes y responsables deberán emitir facturas, remitos o documentos equivalentes y llevar el registro de sus operaciones en la forma y condiciones que fija la Resolución General N° 1415 de la Administración Federal de Ingresos Públicos y sus complementarias y modificatorias”*.

De una interpretación armónica de las normas citadas, se desprende que, en lo que respecta a los sujetos obligados a obtener el COT, la normativa resulta aplicable a los responsables o propietarios de la mercadería, comprendiendo específicamente al emisor de la factura, remito, guía o documento equivalente que respalde el traslado.

También cabe señalar, y conforme la normativa citada, la obligación de obtener el COT deberá cumplirse: Cuando (i) los lugares de origen y destino de los bienes transportados se encuentren ubicados en la provincia de Bs. As. (PBA), o (ii) el lugar de origen o destino de los bienes transportados se encuentre ubicado en la PBA, y el lugar de destino u origen, respectivamente, se encuentre ubicado en cualquiera de las otras jurisdicciones que adhieran al sistema de COT, mediante convenios celebrados con la provincia (actualmente CABA, Santa Fe y Mendoza).

No hay dudas, entonces, de que, siendo en la provincia de Santa Fe el origen del viaje y habiendo emitido las facturas de venta la empresa Máxima Bio S.R.L, ésta se encontraba obligada a emitir COT y/o Remito Electrónico.

Pero además y en cumplimiento a principios de impulso de oficio y búsqueda de la verdad objetiva, se constata a fs. 117 de marras, la existencia de documentación aportada por Secretaría, acreditando que la firma apelante "*Máxima Bio SRL*" también es contribuyente de la Provincia de Buenos Aires.

De allí que el agravio sobre el punto no puede prosperar; lo que así declaro.

Que, lo mismo cuadra decir de la deficiencia denunciada referida al monto consignado originalmente en el acta de infracción, luego modificado en menos en el acto aquí recurrido.

Al respecto advierto que al momento de labrar el Acta de comprobación R-078 n° A636000031074, se consignó que la mercadería tiene un valor aproximado de pesos: \$150.000.000. Estimación que se efectuó ante la ausencia de precio de venta, pues el transportista únicamente presentó los remitos manuales detallados anteriormente. Es por ello que la Autoridad de Aplicación en el primer requerimiento solicitó a la firma que presente las facturas vinculadas a los remitos de los bienes transportados, con el fin de determinar el valor real de la mercadería transportada. Lo que dio lugar a la modificación del monto consignado inicialmente, conforme surge de papel de trabajo obrante a fojas 56.

En conclusión, la falta de exhibición por parte del chofer del COT y/o del remito electrónico, al momento de la detención del vehículo por parte de los inspectores, configura por sí misma un menoscabo al bien jurídico tutelado por el legislador, consistente en las facultades de verificación y control de la Administración Tributaria. El acto reprocha el traslado de mercadería en ausencia de la documentación que en el caso corresponde, en punto a las características que debe reunir el comprobante, al momento de emitirse. Se advierte que el comprobante presentado durante la inspección no resulta un remito válido y documento eficaz para validar el traslado de los bienes.

En consecuencia, corresponde tener por debidamente acreditada la configuración de la infracción imputada, lo que así se declara.

Continuando con los agravios planteados, en tanto se cuestiona la proporcionalidad de la sanción respecto del bien jurídico protegido, cabe advertir en primer lugar que las infracciones a los deberes formales tienen por finalidad asegurar el regular funcionamiento de la actividad administrativa, tendiente a verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones puestas a cargo de los responsables (conf. Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Angel Russo, *Ilícitos tributarios*, Ed. Depalma, 3^{ra} Ed. Actualizada, año 1993, Buenos Aires, pagina 168). Ello así, basta la potencialidad del efecto dañoso, al interferir en el debido funcionamiento de la Administración. Cabe agregar que, si bien el incumplimiento de los deberes formales no lesiona económicamente al Estado, dificulta o impide el accionar fiscal y la fiscalización de las obligaciones tributarias (T.F.A., Sala II, en “Agroeste S.R.L.”, del 16/04/01 y en “Karpel S.R.L.” del 07/11/01), a lo que la CSJN sumo como bien jurídico protegido, al control de la trazabilidad en el circuito económico mediante el cumplimiento de deberes formales, conforme “Mickey SA” (sent. 05/11/1991), “Moño Azul SA” (sent. 15/04/1993) y “Póvolo”, sent. del 11/10/2001, antes tratada.-

En el particular, dicha afectación se da, precisamente, ante la ausencia del COT o Remito electrónico, debiendo tener presente que su implementación tuvo en miras permitir la realización de controles más exhaustivos a efectos de aumentar el cumplimiento tributario; ello, mediante la incorporación de un deber formal consistente en la obtención de dicho código para respaldar el traslado de bienes en el territorio provincial.

La sustanciación del procedimiento previo en sede de ARBA, advierte como secuencia concatenada de hechos con consecuencias jurídicas, que el inspector valorizó la mercadería transportada en el punto de control, conforme estimación extractada de los remitos manuales exteriorizados en dicha oportunidad por el transportista, lo cual generó como acto posterior, que la contribuyente suministrase al presente expediente, la facturación respectiva, impactando dicho aporte en una disminución del 50 % en la referencia objetiva tomada para cuantificar la base sancionatoria. Donde finalmente, la presente apelación, toma como referencia por el propio apelante, el reconocimiento de las facturas oportunamente acompañadas, cuyo impacto redujo la base liquidatoria valorizada al inicio del procedimiento, siendo dicho aporte de facturas por parte del apelante, la referencia objetiva tomada por el fisco y consentida por la contribuyente para liquidar la sanción de multa aquí tratada.

Bajo dicho esquema, el juez administrativo fijó la multa en el mínimo de la escala legal prevista en el art. 82 del Código Fiscal para el supuesto de autos, equivalente al 20% del valor de la mercadería transportada –que asciende a \$15.039.265,00-,

por lo que entiendo corresponde su confirmación, lo que así voto.

Por lo demás, debe advertirse en cuanto a los distintos planteos de inconstitucionalidad de normas locales que efectúa el apelante, que resulta un análisis expresamente vedado a este Cuerpo (conf. artículo 12 del Código Fiscal y artículo 14 del Decreto Ley 7603/70).

POR ELLO, VOTO: 1º) Rechazar al recurso de apelación interpuesto por el señor Luciano Guadagnini, en representación de MÁXIMA BIO S.R.L., con el patrocinio del Dr. Ariel Antonio Aboud, contra la Disposición Delegada SEATYS SAZ nº 113/25, de fecha 26 de febrero de 2025, dictada por el Subgerente de Coordinación Azul; 2º) Confirmar el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.

Voto del Dr Federico Carozzi: Por los fundamentos expuestos, adhiero a la resolución del Sr Vocal Instructor.

Voto de la Dra Virginia María García: Compartiendo los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a la decisión del Vocal Instructor, Cr Marcelo Darío Giampaoli.

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) Rechazar al recurso de apelación interpuesto por el señor Luciano Guadagnini, en representación de MÁXIMA BIO S.R.L., con el patrocinio del Dr. Ariel Antonio Aboud, contra la Disposición Delegada SEATYS SAZ nº 113/25, de fecha 26 de febrero de 2025, dictada por el Subgerente de Coordinación Azul; 2º) Confirmar el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y 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°2360-176620/24 "MAXIMA BIO SRL"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2026-20078742-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° 3883 .-