



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 2360-92820-2014 -- "AXION ENERGY ARGENTINA S.A"

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2360-92820-2014, caratulado "**AXION ENERGY ARGENTINA S.A.**".

Y RESULTANDO: Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones a raíz del recurso de apelación obrante a fojas 1/10 del Alcance nº 1 de fojas 52, interpuesto por la señora Alejandra Nusen, en representación de AXION ENERGY ARGENTINA S.A., con el patrocinio del Dr. José María Sferco, contra la Disposición Delegada SEFSC nº 376/15, de fecha 17 de septiembre de 2015, dictada por el Jefe del Departamento de Operaciones Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Mediante dicho Acto (obranste a fs. 29/35) se sanciona a la firma AXION ENERGY ARGENTINA S.A. (CUIT 30-50691900-9), en razón de haberse constatado el traslado de bienes sin el amparo del Código de Operación de Traslado y/o Remito electrónico correspondiente, infringiendo así lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal T.O. 2011, aplicándose en su artículo 3º una multa de pesos setenta y cuatro mil treinta con trece centavos (\$74.030,13), conforme artículo 82 del Código citado.

A fojas 54 se elevan los autos a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal). Posteriormente a fojas 57 se hace saber que las presentes actuaciones se radican para su Instrucción a la Sala II.

Luego a fojas 84 se corre traslado a Representación Fiscal, y a fojas 85/87 se tiene

por contestado el traslado conferido a la Representación Fiscal en los términos del art. 122 del C.F.

Finalmente, mediante providencia de fojas 90, 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 dicta el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal) el que ha quedado consentido.

Y CONSIDERANDO: I. El apelante luego de hacer un relato de los hechos acontecidos en la tramitación de la causa, como primer agravio plantea la nulidad del acto por vicios del procedimiento. Manifiesta que si bien el art. 85, inc. 2° del Código que se debe citar al "*...propietario, poseedor, tenedor y/o transportista para que efectúen las manifestaciones que hagan a sus derechos, en una audiencia con el Director Ejecutivo de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires o con el funcionario a quien éste delegue su competencia*", lo cierto es que en la Providencia N° 196 del 31/1/2014 de fs. 9, se omitió citar al propietario y poseedor de la mercadería al momento de la constatación y, en su lugar, inconcebiblemente se citó únicamente al aquí apelante (cfr. fs. 16), quien no reviste ninguna de tales calidades.

Agrega que ello no sólo surge de la Factura Tipo "A" n° 6104-00029593 acompañada a fs. 13/14 donde específicamente se consignó que el Sr. Arrate retiraba la mercadería de las instalaciones de Axion, sino también del Acta de Constatación R-078 A n° 806.676, donde se señaló que la mercadería era transportada en un semirremolque del Sr. Arrate por un chofer -el Sr. Manuel Ernesto Lapolla- que en oportunidad de ser consultado confirmó "*ser chofer de la firma propietaria del semirremolque*". Agrega que, de haberse citado al verdadero propietario de la mercadería se hubiera librado del presente sumario.

Frente a tales vicios del procedimiento solicita a este Tribunal declare la nulidad de lo actuado y, eventualmente, la citación al verdadero responsable. Extiende el pedido de nulidad -por violación del principio de legalidad- por el incorrecto encuadre de su conducta.

Señala que la ARBA aplicó a la firma la sanción de multa legislada en art. 82, parr. 2do. el Título X del Código Fiscal por no haber exhibido el denominado Código de Operación de Traslado (COT), sin embargo, dicha sanción se encuentra prevista únicamente para los casos en que el sujeto sancionado sea de propietario de la mercadería. Tal como lo prevé específicamente el art. 41 in fine (incorporado por

Ley 14394) cuando afirma que "El incumplimiento de la obligación prevista en el presente artículo por parte del propietario de la mercadería será sancionado de acuerdo a lo establecido en el Título X de este Código. Los demás supuestos serán reprimidos de conformidad a lo establecido en el artículo 60 del presente".

Reitera, Axion Energy Argentina S.A. no es el propietario de la mercadería transportada, en consecuencia, en el mejor de los casos para la ARBA, el sumario debió haberse encuadrado en los términos del art. 60 y sgtes. del Código Fiscal como una violación a los deberes formales y no, como erróneamente lo hizo la ARBA, de conformidad con el procedimiento del Capítulo X.

En subsidio de lo planteado, destaca que el carácter de sujeto activo infractor sólo puede ser impuesto a quien resulte "propietario", "transportista", "tenedor" y/o "...quien acredite ser poseedor al momento de comprobarse el hecho", siendo todos conceptos precisos y diferenciables a nivel jurídico, la obligación reglamentaria administrativa de contar con el mentado "Código de Operaciones de Traslado" resulta inexigible a la apelante ya que la mercadería transportada no es de su propiedad, ni resultaba ser su poseedora, ni aún su transportadora.

Luego, plantea la falta de afectación del bien jurídicamente protegido por la norma, afectación que debe ser central -no incidental- en tanto así lo exige el principio de insignificancia o bagatela. Y aun cuando por sola hipótesis el incumplimiento pudiera resultar típico, la afectación al bien jurídico no está justificada en autos desde que la mercadería era transportada por su dueño en su propio transporte, circunstancia ajena al apelante. También sostiene la afectación de los principios de razonabilidad y proporcionalidad de la pena.

Por último, plantea Caso Federal.

II.- Que a su turno la Representación Fiscal, en primer lugar, alega que el apelante reitera los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados pormenorizadamente por el juez administrativo en los considerandos de la disposición en crisis, términos a los que se remite.

Dicho ello, en relación a los planteos de nulidad del acto, indica que a fs. 31 y 32 el a quo ha dado tratamiento a dicha cuestión, exponiendo que *"de las prescripciones establecidas por las normas analizadas, se puede inferir sin caer en falsas premisas, que el principal obligado a la generación del Código de Operación de Traslado y/o Remito Electrónico resulta la firma emisora de la documentación exigida por la Resolución General 1415/03 y modificatorias de Afip, esto es Remito, Factura o documento equivalente"*, siendo en el caso AXION ENERGY.

Luego, en cuanto a la falta de afectación al bien jurídico tutelado, destaca 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. Liliana Gurfinkel de Wendy y Eduardo Ángel Ruso, *Ilicítos tributarios*, página 168). Cita jurisprudencia.

La implementación del deber formal de respaldar el traslado de la mercadería -en el territorio provincial- mediante el COT o Remito electrónico, tuvo en miras permitir la realización de controles más exhaustivos a efectos de aumentar el cumplimiento tributario.

Es la circulación económica legítima de los bienes, desde una tarea de comprobación física y documental, lo que protege la figura infraccional del caso. Es a partir de ello que se buscó dotar a la Administración Tributaria de nuevas herramientas para conocer en forma más detallada el circuito de comercialización y distribución de bienes, amén de los tradicionales mecanismos de verificación receptados en la legislación vigente (Facturas y Remitos).

A su turno, en cuanto al alegado exceso de punición y ausencia de razonabilidad y proporcionalidad del acto, remarca que para la determinación de la multa, el *a quo* ha tenido en cuenta las constancias obrantes en autos, como asimismo los parámetros establecidos en el artículo 7 del Decreto N° 326/97. Por dicha razón, a todo evento, la desproporcionalidad y su exceso constituyen un extremo que debe necesariamente acreditarse por medios idóneos aportados por la recurrente - ausentes en autos - (doctrina de ese Tribunal en autos "TRIA S.A.", de la Sala I, sentencia del 28/10/04 y sus citas, entre muchas otras).

Por su parte, con referencia al reclamo de aplicación del principio de insignificancia o bagatela, atento considerar una nimiedad el hecho sancionado, menciona que la aplicación de la sanción impuesta es una facultad discrecional de esta Agencia, de manera que su falta de ejercitación en un caso concreto sólo podría ser cuestionada en caso de evidente arbitrariedad, circunstancia que no acaece en autos.

Por las razones expuestas, 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: Tal como ha quedado delineada la controversia en la presente instancia, corresponde establecer si –en función de los agravios incoados por la apelante– la Disposición Delegada SEFSC N° 376/15, se ajusta a derecho.

A tal fin, por una cuestión metodológica, abordaré en primer lugar los agravios tendientes a obtener la declaración de nulidad de la citada disposición, por falencias en el procedimiento y por erróneo encuadre de la conducta.

Frente a ello, debe recordarse que el artículo 128 del Código Fiscal t.o. 2011 circunscribe –en principio– el ámbito de procedencia de la nulidad y prevé como supuestos de la misma –entre otros– a la omisión de alguno de los requisitos establecidos en los Arts. 70 y 114 del citado código, y a la falta de admisión de la prueba ofrecida conducente a la solución de la causa. Ahora bien, de la lectura a la disposición impugnada, no se observa la ausencia de los requisitos previstos por las normas citadas, habida cuenta que el Juez Administrativo ha motivado el acto, efectuando una valoración de los elementos que constituyen la infracción que se instituye, como el presupuesto necesario para la aplicación de la sanción discutida en estas actuaciones.

Se ha dado así explicación a la pretensión infraccional incoada, merituando los elementos y constancias existentes en el expediente que fueron recabados por el Fisco, así como también, aportados por la firma contribuyente. Cabe destacar en este punto, que no debe confundirse la disconformidad con los criterios asumidos y expuestos 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.

En consecuencia, concluyo que no se comprueba la existencia de anomalías o vicios que justifiquen la tacha que se persigue, ni la violación de derechos constitucionales. Ha explicado, la Corte Suprema de Justicia de la nación, 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 orden a ello, corresponde rechazar las nulidades solicitadas; lo que así declaro.

En lo que tiene que ver con la infracción a los deberes formales endilgada a AXION ENERGY ARGENTINA S.A., respecto de la cual reside el fondo del asunto, considero necesario señalar que la misma se encuentra originada, según expone el Fisco a fojas 29 y 30, a raíz de un control de mercadería en tránsito, llevado a cabo por ARBA, en Ruta 227 y Av. Circunvalación, ciudad de Quequén, donde se procedió a verificar que el transporte de la mercadería o bienes conlleve el correspondiente respaldo documental.

En este sentido, en el Acta de Comprobación R-078 "A" nº 806676 (agregada a fs.

3) se dejó constancia de que, el 25 de enero de 2014, agentes de ARBA interceptaron en la ciudad de Quequén, a la altura de la Ruta 227 y avenida Circunvalación, un vehículo marca Renault, modelo Premium 320 DXI, dominio KIS 583, propiedad de Banco Macro.

El rodado era conducido por el Sr. Manuel Ernesto Lapolla (DNI 10.101.493), chofer de la firma Arrate José Luis, y transportaba mercadería perteneciente a Axion Energy Argentina S.A. en un semirremolque marca Heil, propiedad del Sr. José Luis Arrate. La carga era trasladada desde avenida 18 de Julio s/n de la Terminal de Galván – Provincia de Buenos Aires - hasta calle 59 N° 3734 de la localidad de Necochea, donde debía ser entregada a la firma Arrate José Luis.

Requerida la documentación respaldatoria de la mercadería transportada, el conductor exhibió la factura N° A 6104-29593, de fecha 24/01/2014, emitida por Axion Energy Argentina S.A. (CUIT 30-50691900-9). Asimismo, en el acta se consignó que "...no exhibe COT y, consultada la WAP, se constata que no posee remito electrónico...", circunstancia que habría configurado, prima facie, una infracción a las normas allí citadas. Finalmente, el inventario practicado determinó que se transportaban un total de 15.000 m³ de Esso Energy Diesel Bulk, por un valor aproximado de \$ 311.705,81.

Para la Autoridad de Aplicación, la situación descripta implicó atribuir a AXION ENERGY ARGENTINA S.A. una conducta infraccional, por infringir el art. 82 del Código Fiscal, con una multa de PESOS SETENTA Y CUATRO MIL TREINTA CON TRECE CENTAVOS (\$ 74.030,13), al haber constatado el transporte de bienes dentro del territorio provincial, sin exhibir ni informar COT y/o remito electrónico, infringiendo de esta manera lo dispuesto en el artículo 41 del Código Fiscal, los artículos 16 y 21 de la D.N. serie B N° 32/06 y modificatorias y el art. 621 de la D.N. serie "B" N° 1/04 y modificatorias.

En contrapartida, la parte accionante intenta desligarse de toda responsabilidad afirmando que la empresa no puede ser pasible de sanción ya que *"la venta se concreta en la propia Planta del vendedor y el transporte de la mercadería lo realiza directamente el comprador con vehículos propios, no puede hacerse responsable al vendedor por la emisión del COT, pues previo al transporte, ya ha perdido cualquier potestad sobre la mercadería trasladada"*.

A los fines de esclarecer la cuestión, entiendo que resulta importante tener presente lo establecido por el art. 41 del Código Fiscal (texto según Ley 14.394 -impositiva 2013- vigente al momento de labrarse el acta antes citada), el cual 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 por parte del propietario de la mercadería será sancionado, de acuerdo a lo establecido en el Título X. Los demás supuestos serán reprimidos de conformidad a lo establecido en el artículo 60 del presente".

Ahora bien, en el contexto descripto y teniendo en cuenta lo dispuesto por la norma, se puede apreciar que no fue refutado por el apelante el hecho de que el transporte o traslado de los bienes haya sido realizado dentro de la provincia de Buenos Aires sin el amparo del Código de Operación de Traslado (COT), tal como dispone el acto. Se advierte que su planteo está orientado —exclusivamente— a sostener que la obligación de generar el COT no recae sobre AXION ENERGY, dado que, al momento de la inspección por parte de la ARBA, no resultaba ser ni el propietario ni el poseedor ni el tenedor de la mercadería transportada objeto de la infracción, ya que la misma había sido vendida con anterioridad a Juan José Arrate bajo la modalidad "FOB".

Delimitado, entonces, el meollo de la cuestión consistente en dilucidar si a la firma le correspondía --o no- obtener el COT, adelanto, que la impugnación no puede lograr una acogida favorable.

Tal decisión encuentra justificación en el hecho de advertir que el apelante ha efectuado un análisis parcial del artículo 41 (T.O. 2011), focalizando su defensa, exclusivamente, en que la obligación recae sobre el propietario o poseedor de los bienes, obviando así lo dispuesto por la primera parte del segundo párrafo de la norma, dentro de la cual considero resulta comprendido AXION ENERGY ARGENTINA S.A. en razón de ser el vendedor de la mercadería transportada, carácter que lo introduce en la categoría —que dispone la Ley- de "sujeto obligado a emitir los comprobantes que respaldan el traslado y entrega de bienes", y por ende entre las personas que deben obligatoriamente generar el COT.

Dicha condición que posee la empresa (sujeto obligado a obtener el COT al resultar vendedor) queda acreditada con la emisión de la factura de venta Tipo "A" "Nº 6104 —00029593" (obrante a fs. 13 y 14).

De esa manera, se desprende que la obligación de tramitar el COT, que el Acto le

achaca a AXION ENERGY ARGENTINA S.A, no se halla originada en calidad de titular/propietario o poseedor de la mercadería, tal como se defiende la parte, sino que nace en función de sujeto obligado a emitir los comprobantes que respaldan el transporte y la entrega de los bienes.

Que ha sido clara nuestra más alta jurisprudencia respecto de la importancia del cumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes y demás obligados: *"...no se nos escapa la importancia innegable que reviste, en materia fiscal, la emisión, registración y conservación de los comprobantes y demás documentos respaldatorios de todas las operaciones, en especial las comerciales, que realizan los contribuyentes de los diversos tributos, puesto que se hallan ligadas, en forma más o menos directa, a la determinación de sus obligaciones sustantivas. Como lo ha expresado con claridad la Corte Suprema de Justicia de la Nación, 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 sobre se agrega que la tan mentada equidad tributaria se tornarí­a ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva (Fallos: 314:1376; 316:1190) pues aunque se trate de un incumplimiento a deberes formales, es sobre la base al menos de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de los bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora, finalidad que, en sí, se ve comprometida por tales comportamientos..."* (del dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo en autos "A.F.I.P. c. Povo­lo, Luis D.", Sentencia del 11/10/2001).

Y en ese contexto, entiendo que ha quedado configurado un incumplimiento parcial al deber de información propia de la firma a la fiscalización, extremo incluso reconocido por la misma, al sostener que le cabrí­a una sanción *"por violación a los deberes formales"*. Sin embargo, entiendo fundamental destacar que, si bien se encuentra involucrado sin duda alguna el citado artículo 41 del CF, en tanto existe un defectuoso cumplimiento de su manda, no es el artículo 82 el que debe aplicarse a los fines de evaluar la existencia de infracción y consecuente sanción, ya que las penas allí previstas solo proceden ante la falta total o parcial de la documentación de respaldo exigida para el traslado o transporte de mercaderías en cabeza del propietario.

Por lo tanto, a mi entender, corresponde recalificar la infracción constatada, en los términos del menos gravoso segundo párrafo del artículo 60 del Código Fiscal (conforme ley 14.553 B.O. 24/12/2013), vigente al momento de la infracción, el cual dispone: *"...En el supuesto que la infracción consista en el incumplimiento a*

requerimientos o regímenes de información propia o de terceros, dispuestos por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires en ejercicio de las facultades de verificación, fiscalización y determinación, la multa a imponer se graduará entre la suma de pesos dos mil (\$2.000) y la de pesos noventa mil (\$90.000) ... Se considerará asimismo consumada la infracción cuando el deber formal de que se trate, a cargo del contribuyente o responsable, no se cumpla de manera Integral. La graduación de la multa establecida en el presente artículo se determinará atendiendo a las circunstancias particulares de cada caso ...”.

Esta decisión está justificada porque se analizan los mismos hechos y omisiones que los señalados en el Acta. En consecuencia, no se vulneran los derechos ni las garantías del contribuyente. Por el contrario, la nueva calificación penaliza la conducta de forma adecuada mediante una infracción que prevé una sanción menor (en el mismo sentido sentencia del TFABA “QUICKFOOD S.A.” de fecha 16/5/2025, Reg. 2620 Sala I, entre otros).

Finalmente, en relación a la graduación de la multa, considero razonable el análisis que efectúa el juez administrativo sobre agravantes y atenuantes presentes en autos (envergadura del giro comercial, actitud asumida frente a la verificación, presentación de descargo), por lo que se entiende procedente y proporcionado fijar la sanción en la suma de Pesos treinta mil (\$ 30.000), lo que así declaro.

POR ELLO, VOTO: 1º) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la señora Alejandra Nusen, en representación de AXION ENERGY ARGENTINA S.A., con el patrocinio del Dr. José María Sferco, contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 376/15, de fecha 17 de septiembre de 2015 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Modificar los artículos 2º y 3º del acto apelado, rectificando la sanción allí dispuesta, reemplazándose la misma por una multa de Pesos treinta mil (\$ 30.000), de conformidad a lo establecido por el artículo 60, segundo párrafo, del Código Fiscal (Ley Nº 10.397, T.O. 2011, y modificatorias). Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado en su despacho, y devuélvase.

Voto del Dr Federico Carozzi: Disiento, con la solución propiciada por el distinguido Vocal preopinante, por cuanto considero que la cuestión sometida a decisión admite una respuesta jurídica diversa.

Sentado ello, corresponde precisar que, conforme reiterada doctrina de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, los jueces no se encuentran obligados a seguir y dar respuesta a todas y cada una de las alegaciones formuladas por las partes ni a ponderar la totalidad de las pruebas producidas, sino únicamente aquellas que resulten conducentes y decisivas para la adecuada resolución del litigio (Fallos:

258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970).

Bajo tales premisas, entiendo que la resolución del recurso exige centrar el examen en aquellos agravios cuya definición resulta determinante para establecer la legitimidad del acto administrativo cuestionado y, en consecuencia, la procedencia de la sanción impuesta.

Por razones de orden lógico y metodológico, abordaré, en primer término, los planteos dirigidos a obtener la declaración de nulidad del Acto administrativo en crisis, fundados en las alegadas irregularidades del procedimiento y en el erróneo encuadre jurídico de la conducta atribuida. Ello así, por cuanto la eventual procedencia de dichos agravios tornaría innecesario el tratamiento de las restantes cuestiones introducidas respecto del fondo de la controversia. Sólo en caso de ser desestimados corresponderá examinar los restantes cuestionamientos articulados por la recurrente.

Comenzando con el análisis de las actuaciones, coincido con el Vocal Instructor, en cuanto reconoce el defecto de tipicidad, pero, a mi entender, no extrae de él la consecuencia que corresponde aplicar ante la situación en análisis.

En ese marco, comparto la conclusión según la cual la obligación cuya inobservancia se atribuye a AXION ENERGY ARGENTINA S.A. no encuentra sustento en el artículo 82 del Código Fiscal, por cuanto dicha disposición se encuentra dirigida exclusivamente al propietario o poseedor de la mercadería transportada y no al sujeto emisor de la documentación comercial que respalda la operación. Coincido, asimismo, en que la recurrente no revestía aquella calidad, razón por la cual el régimen sancionatorio aplicado por la Administración no resultaba jurídicamente apto para sustentar la sanción impuesta.

Es precisamente a partir de esa premisa —que comparto plenamente— donde mi conclusión se aparta de la solución propuesta en el Voto que antecede. Ello así, pues considero, que el reconocimiento de la inaplicabilidad de la norma utilizada por la Administración, no conduce a una mera sustitución del encuadre jurídico, sino que obliga a examinar si esa deficiencia puede ser válidamente subsanada por este Tribunal en ejercicio de su competencia revisora o si, por el contrario, constituye un vicio originario del procedimiento que determina la invalidez del acto administrativo.

A mi juicio, la respuesta surge de las propias constancias del expediente administrativo.

En efecto, del estudio del expediente, surge que la cuestión relativa a la falta de legitimación pasiva de AXION ENERGY ARGENTINA S.A. no constituye un planteo novedoso introducido recién en esta Instancia recursiva, sino que integró desde un

comienzo el núcleo central de la defensa articulada por la contribuyente durante la sustanciación del sumario (fs. 10 y 11). La apelante, sostuvo expresamente, que no revestía la calidad de propietaria ni poseedora de la mercadería transportada, acompañando la documentación respaldatoria de tal circunstancia y poniendo en conocimiento de la Administración los extremos fácticos que, a su entender, impedían considerarla sujeto obligado en los términos de la norma finalmente aplicada.

Lo relevante, es que dicho planteo, no quedó reducido a una mera afirmación defensiva, sino que encontraba respaldo en las propias constancias incorporadas al expediente. En efecto, de la documentación obrante en las actuaciones, surgía que la mercadería fue vendida por AXION ENERGY ARGENTINA S.A. mediante una operación de venta “FOB”, recogida en terminal, conforme surge de la Factura tipo A N° 6104-00029593 agregada a fs 13, emitida el 24/01/2014. Asimismo, de la factura surge como adquirente Arrate José Luis, y del Acta de Comprobación de fs. 3, surge que el chofer era Lapolla Manuel Ernesto, DNI 10.101.493 quien manifestó trabajar para la empresa Arrate José Luis. Sumado a ello, el semirremolque que transportaba la mercadería, también era propiedad de Arrate José Luis.

Por lo expuesto, se encuentra suficientemente acreditado, que tanto la titularidad de la mercadería como la organización material del transporte aparecían claramente vinculadas a Arrate José Luis, un sujeto perfectamente individualizado y distinto de la aquí recurrente.

Frente a ese escenario, la Administración contaba con todos los elementos necesarios para revisar el encuadre jurídico inicialmente adoptado y adecuar el procedimiento conforme estimara corresponder. Si entendía, que el sujeto obligado no era AXION ENERGY ARGENTINA S.A., se encontraba plenamente facultada para reencauzar la imputación durante la etapa sumarial, dirigir el procedimiento respecto del sujeto que considerara legalmente responsable o disponer las medidas instructorias que entendiera conducentes, garantizando en todos los casos el pleno ejercicio del derecho de defensa del imputado. Sin embargo, ninguna de esas alternativas fue adoptada. Por el contrario, decidió mantener inalterada la imputación originaria y concluir el procedimiento con el dictado de un Acto administrativo sancionatorio sustentado en una norma cuyo presupuesto subjetivo —como acertadamente reconoce el voto preopinante— no se verificaba respecto de la apelante.

Debe destacarse, además, que, la posibilidad de adecuar la imputación durante la sustanciación del procedimiento, no constituye una potestad ajena a la práctica administrativa del propio Organismo recaudador. En otras ocasiones, la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires ha ejercido esa facultad cuando ha

advertido que el encuadre originalmente asignado no se correspondía con los hechos y/o sujetos comprobados y procedió a recalificar la imputación antes del dictado del acto sancionatorio, permitiendo así, que el procedimiento concluyera sobre la base del régimen jurídico que consideró aplicable y con pleno resguardo del derecho de defensa de los involucrados.

Precisamente, porque esa posibilidad existía y ha sido ejercida por la propia Administración en supuestos anteriores, entiendo que la omisión de hacerlo en el presente caso reviste particular trascendencia. No se trata de exigir al Organismo recaudador una conducta extraordinaria o ajena a sus facultades legales, sino de advertir que, pese a contar con los elementos suficientes para revisar la imputación y adecuar el procedimiento al verdadero sujeto obligado, optó por mantener inalterada la acusación hasta el dictado del Acto administrativo que hoy se revisa.

En tales condiciones y en las circunstancias descriptas, estimo, que la recalificación propuesta por el colega preopinante, no importa simplemente sustituir una referencia normativa por otra que se estime más adecuada, sino suplir una actividad, propia de la Autoridad de Aplicación, que correspondía desarrollar durante el procedimiento administrativo, cuando el Órgano fiscal aún se encontraba en condiciones de redefinir la imputación, convocar al sujeto que considerara responsable y garantizar el pleno ejercicio del derecho de defensa respecto del nuevo encuadre jurídico.

En efecto, considero que la cuestión excede ampliamente una simple divergencia acerca de la norma aplicable. El problema no radica en determinar si los hechos comprobados resultan subsumibles en el artículo 82 o en el artículo 60 del Código Fiscal, sino en establecer si resulta jurídicamente admisible que este Tribunal sustituya, la imputación jurídica sobre la cual se desarrolló íntegramente el procedimiento administrativo sancionador. A mi juicio, la respuesta debe ser negativa.

Ello así, pues si bien los hechos materiales investigados permanecen inalterados, no ocurre lo mismo con la imputación jurídica que constituye el objeto mismo del procedimiento administrativo sancionador. El sumario administrativo, el traslado conferido a la contribuyente, la actividad probatoria desarrollada y el Acto administrativo finalmente dictado fueron contruidos íntegramente sobre una determinada hipótesis infraccional: la supuesta responsabilidad de AXION ENERGY ARGENTINA S.A. en carácter de propietaria o poseedora de la mercadería transportada, calidad que habilitaba —según el criterio de la Administración— la aplicación del artículo 82 del Código Fiscal.

Sobre esa imputación concreta giró toda la actividad defensiva de la recurrente. Fue respecto de esa acusación que sostuvo no revestir la calidad de propietaria, ni de

poseedora, ni de transportista; fue respecto de esa imputación que acompañó la documentación respaldatoria; y fue respecto de ese encuadre jurídico, que desarrolló íntegramente su estrategia defensiva.

Entiendo, por ello, que la garantía de congruencia —como manifestación concreta del derecho de defensa en juicio reconocido por el artículo 18 de la Constitución Nacional— impide que el órgano revisor confirme una sanción sobre fundamentos jurídicos que nunca integraron el objeto de la acusación administrativa.

No desconozco que este Tribunal posee amplias facultades revisoras respecto de los actos sometidos a su conocimiento y que el reencuadre realizado por mi colega tiene numerosos antecedentes en el Tribunal, pero a mi entender y del estudio del expediente, no debe ser aplicado en el presente caso.

Llegado a este punto, considero que las circunstancias reseñadas conducen necesariamente a examinar la validez del Acto administrativo impugnado desde la perspectiva de uno de sus elementos esenciales: la causa.

Es sabido, que la causa constituye el presupuesto de hecho y de derecho que habilita el ejercicio de la potestad administrativa en un caso concreto. No se trata únicamente de la existencia material de determinados acontecimientos, sino de la correcta correspondencia entre esos hechos comprobados y la norma jurídica que autoriza a la Administración a producir válidamente un determinado efecto jurídico.

En ese sentido, el artículo 7°, inciso b), de la Ley Nacional de Procedimientos Administrativos N° 19.549 dispone que todo acto administrativo deberá sustentarse en los hechos y antecedentes que le sirven de causa y en el derecho aplicable. Si bien dicha norma no rige directamente el procedimiento administrativo provincial, constituye una recepción legislativa de principios generales del derecho administrativo que han sido reiteradamente receptados por la doctrina y la jurisprudencia bonaerenses. En igual dirección, el Decreto-Ley 7647/70 exige que el contenido de los actos administrativos se ajuste al ordenamiento jurídico (artículo 103) y que éstos expresen una adecuada relación entre los hechos comprobados y sus fundamentos de derecho (artículo 108), exigencias que no persiguen otra finalidad que asegurar que la decisión administrativa encuentre efectivo sustento en los antecedentes de hecho y en la norma jurídica que realmente resulte aplicable.

Precisamente, desde esa perspectiva, considero que el Acto administrativo aquí impugnado presenta un vicio que excede un mero desacierto interpretativo. No se trata simplemente de haber citado una disposición distinta de la que, eventualmente, pudiera estimarse aplicable. El defecto radica en que la Administración ejerció su potestad sancionadora respecto de un sujeto que no reunía el presupuesto subjetivo

expresamente exigido por la propia norma utilizada como fundamento de la sanción.

Lo expuesto, no constituye una afirmación efectuada por este voto en soledad. Por el contrario, se trata de una circunstancia expresamente reconocida en el Voto preopinante, al concluir que AXION ENERGY ARGENTINA S.A. no revestía la calidad de propietaria ni poseedora de la mercadería transportada y que, por tal motivo, el artículo 82 del Código Fiscal no resultaba jurídicamente aplicable. Es decir, que el Ente recaudador, construyó íntegramente el procedimiento sancionador sobre la premisa de que AXION ENERGY ARGENTINA S.A. integraba la categoría de sujetos alcanzados por el artículo 82 del Código Fiscal.

Toda la actividad instructoria, la formulación del cargo, el traslado conferido, el Acto administrativo y la motivación de la sanción descansan sobre ese presupuesto, y ese presupuesto nunca existió. Es, precisamente, esa circunstancia la que, a mi juicio, proyecta el vicio sobre la causa misma del Acto administrativo cuestionado.

No porque los hechos sean inexistentes, no porque la mercadería no hubiera sido transportada. no porque el Código Fiscal carezca de una previsión sancionatoria para supuestos como el presente. Sino, porque el derecho invocado para ejercer concretamente la potestad sancionadora no resultaba jurídicamente aplicable respecto del sujeto finalmente sancionado.

En este sentido, comparto plenamente la doctrina elaborada por Marienhoff, quien enseña que el vicio grave en la causa u objeto del acto administrativo determina su invalidez cuando priva a la decisión administrativa del presupuesto jurídico indispensable para producir válidamente sus efectos.

En idéntica línea, la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo desde antiguo, en el precedente "*Ganadera Los Lagos S.A. c/ Nación Argentina*" (Fallos: 190:142), que los elementos esenciales del acto administrativo constituyen condiciones necesarias para su existencia jurídica y que su ausencia no puede ser suplida mediante mecanismos de mera conservación del acto.

Posteriormente, en "*Pustelnik, Carlos Arnoldo y otros*" (Fallos: 293:133), el Alto Tribunal destacó que cuando el error jurídico supera el ámbito de las interpretaciones razonablemente posibles y recae sobre uno de los presupuestos esenciales que legitiman el ejercicio de la potestad administrativa, el acto pierde su presunción de legitimidad y deviene inválido.

En definitiva, cuando la Administración fiscal dicta un acto administrativo sancionatorio respecto de un sujeto al que la propia norma aplicada excluye de su ámbito subjetivo de aplicación, y mantiene ese criterio, pese a haber tomado conocimiento durante el procedimiento administrativo de los hechos que

evidenciaban tal circunstancia, el vicio deja de ser una mera incorrección técnica susceptible de rectificación en sede revisora. Se proyecta sobre la causa misma del acto y compromete su validez originaria.

Finalmente, cabe señalar que en virtud de como propongo resolver la controversia planteada, deviene innecesario pronunciarse con respecto a los restantes agravios incoados por la apelante, al haber devenido abstractos los mismos; lo que así declaro.

Por todo lo expuesto, soy de opinión, que corresponde hacer lugar al recurso de apelación interpuesto.

POR ELLO, VOTO: 1°). Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la señora Alejandra Nusen, en representación de AXION ENERGY ARGENTINA S.A., con el patrocinio del Dr. José María Sferco; **2°).** Declarar la nulidad de la Disposición Delegada SEFSC n° 376/15, de fecha 17 de septiembre de 2015, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Regístrese, notifíquese a las partes, y al Señor Fiscal de Estado y cumplido, devuélvase

Voto de la Dra Virginia María García: Que tal y como ha quedado delineada la controversia de autos, adhiero por sus fundamentos fácticos y jurídicos a lo resuelto por el Vocal Instructor de la Sexta Nominación, Cr. Marcelo Giampaoli, en el Considerando III de su voto.

A mayor abundamiento, se advierte con claridad que en autos ha quedado configurado un incumplimiento parcial al deber de información propia de la firma a la fiscalización, en razón de revestir el apelante la condición de vendedor de la mercadería transportada, carácter que lo introduce en la categoría legal de "sujeto obligado a emitir los comprobantes que respaldan el traslado y entrega de bienes", y por ende entre las personas que deben obligatoriamente generar el Código de Operación de traslado o transporte (C.O.T.); extremo abonado con las constancias de fojas 13/4, ante la emisión de la factura de venta Tipo "A" "N° 6104—00029593.

Frente a esta conducta, -coincido- no aplica en el presente el artículo 82 del Código Fiscal a los fines de evaluar la existencia de infracción y consecuente sanción, ya que las penas allí previstas sólo proceden ante la falta total o parcial de la documentación de respaldo exigida para el traslado o transporte de mercaderías en cabeza del propietario, correspondiendo por tanto enmarcarse en los términos del artículo 60 de la misma manda legal.

Entiendo fundamental destacar que, en autos, la recalificación que se propugna de la infracción constatada, en los términos menos gravosos contemplados en el segundo párrafo del artículo 60 del Código Fiscal (conforme ley 14.553 B.O.

24/12/2013), a la cual adhiero, encuentra asidero en la circunstancia que en el presente se evalúan los mismos hechos y omisiones que los endilgados en el Acta de constatación de la infracción, por ende no se vulneran derechos ni garantías del administrado, más bien, todo lo contrario se tipifica en una infracción de menor sanción. En igual sentido se ha expedido la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso administrativo Federal, Sala I (Sentencia del 13/07/2017, en autos “Consultora Borlenghi S.A. c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”), Sala II (Sentencia del 28/11/2019, en autos “Seguridad Aconcagua S.R.L. c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”), Sala III (Sentencia del 29/07/2021, en autos “ISMAQ SA c. Dirección General Impositiva s/ Recurso directo de organismo externo”), Sala IV (Sentencia del 10/03/2020, en autos “Multigranos SA c. Dirección General Impositiva s/ recurso directo de organismo externo”), entre muchas otras.

Por tanto, comparto con el Vocal Instructor la decisión de reencuadramiento propuesta y haciendo mérito del principio iura novit curia que faculta al juzgador a discurrir los conflictos litigiosos y dirimirlos según el derecho vigente, calificando la realidad fáctica y subsumiéndola en las normas que la rigen con prescindencia de los fundamentos jurídicos que invoquen las partes, principio que ha sido receptado por el artículo 15 de nuestra Ley Orgánica N° 7603 y mods, en el entendimiento que de manera alguna ello deriva en una eventual situación de indefensión de la firma de marras, habida cuenta que no sólo la parte ha tenido sendas instancias de defensa y prueba, sino que ninguna defensa que hubiera podido ejercer o invocar ante aquella calificación ha sido inhibida ante ésta; lo que así Voto.

POR MAYORÍA, SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la señora Alejandra Nusen, en representación de AXION ENERGY ARGENTINA S.A., con el patrocinio del Dr. José María Sferco, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 376/15, de fecha 17 de septiembre de 2015 dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2°) Modificar los artículos 2° y 3° del acto apelado, rectificando la sanción allí dispuesta, reemplazándose la misma por una multa de Pesos treinta mil (\$ 30.000), de conformidad a lo establecido por el artículo 60, segundo párrafo, del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011, y modificatorias). Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado en su despacho, 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°2360-92820/14 "AXION ENERGY ARGENTINA S.A."

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2026-29552126-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° 3904.-