



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-2026-35235103-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Jueves 1 de Octubre de 2026

Referencia: Expediente N° 2360-0490960/2022, caratulado "ENOD S.A."

LA PLATA, en la fecha de registro.

AUTOS Y VISTOS: El expediente N° 2360-0490960/2022, caratulado "ENOD S.A."

Y RESULTANDO: Que a fojas 78 se elevaron las actuaciones a este Tribunal con el recurso de apelación obrante a fojas 64/71, interpuesto por Melina Denise Bzdyl, en carácter de apoderada de ENOD S.A., y Luis Jaime Lapidus, por derecho propio, ambos con el patrocinio del contador Oscar Nosedá, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 7673, dictada por el Departamento Fiscalización Presencial II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, con fecha 14 de diciembre de 2022 (fojas 41/46).

Mediante la citada Disposición, la Autoridad de Aplicación sancionó a la firma del epígrafe por haberse constatado el transporte de bienes sin la documentación de respaldo válida, infringiendo lo dispuesto en el artículo 41 del Código Fiscal (T.O. 2011) y modificatorias (artículo 2°). Asimismo, a través de su artículo 3°, le aplicó una multa de pesos un millón cuatrocientos treinta y seis mil seiscientos tres (\$ 1.436.603), de conformidad con lo dispuesto en el artículo 82 del Código Fiscal (T.O. 2011).

A fojas 80 se deja constancia de que la causa resultó adjudicada a la Vocalía de la 3ra. Nominación, a cargo del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi (en carácter de Vocal subrogante), y que, en orden a ello, conocerá en la misma la Sala I de este Tribunal (todo ello conf. Acuerdo Extraordinario N° 100/2022). Asimismo, se impulsa el trámite de las actuaciones.

A fs. 83 se ordena el traslado del recurso de apelación a la Representación Fiscal, quien

contesta los agravios en su escrito de fs. 86/88 (artículo 122 del Código Fiscal).

Por último, se hace saber que la Sala I ha quedado integrada con la suscripta, conjuntamente con el Dr. Ángel Carlos Carballal Vocal de 1ra Nominación y con el Dr. Angel Gabriel Villegas, Vocal a cargo de la 2da Nominación.- (Acuerdo Extraordinario N° 105/26).- Asimismo, se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida (artículos 126 y 127 del CF).

Y CONSIDERANDO: I.- Que, por medio del recurso de fojas 64/71, el apelante, luego de exponer los antecedentes que derivaron en el acto sancionatorio objeto de los presentes actuados, manifiesta, en primer lugar, que la multa debe revocarse en tanto no hubo lesión al bien jurídico protegido por el artículo 82 del Código Fiscal, en tanto la mercadería se encontraba respaldada con la documentación exigida por la Resolución General N° 1415 y modif. de la AFIP, lo cual se expone en el acta de comprobación, permitiendo con ello al Fisco conocer el circuito económico de los bienes comercializados.

Expresan que, debido a su actividad, no pueden saber con exactitud cuándo el producto se encuentra listo para transportar, como así tampoco los kilogramos a entregar o el vehículo a utilizar; y, además, en muchos casos las condiciones de la operación determinan la urgencia del proceso, lo que dificulta la generación del COT.

Asimismo, en subsidio, plantea como causal de exoneración que ha incurrido en un error excusable que desvirtúa su culpabilidad.

Por otra parte, plantea que la sanción impuesta resulta desproporcionada, lo que evidencia un aspecto meramente recaudatorio de ella, y que, a su vez, la Disposición no indica las situaciones que se han considerado como agravantes o atenuantes para establecer la cuantía de la misma. En subsidio, solicita la reducción de la cuantía de la multa.

A todo evento, deja planteada la inconstitucionalidad de la exigencia del COT, por resultar violatoria del principio de razonabilidad y de seguridad jurídica.

Por último, presenta agravios respecto de la responsabilidad solidaria, en tanto que, si bien no surge de la parte dispositiva, hay un tratamiento en los considerandos del acto; con motivo de lo cual sostiene su improcedencia en virtud del principio de personalidad de la pena.

Hace reserva del caso federal y acompaña prueba documental.

II.- A su turno, la Representación Fiscal, en primer lugar, sostiene que los planteos efectuados son una reiteración de aquellos esgrimidos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados en forma pormenorizada por el Juez Administrativo en los considerandos del acto en crisis.

En lo que hace a la cuestión de fondo, expresa, con cita de lo relatado por el Juez

Administrativo en el acto en crisis, que los hechos verificados confirman que la conducta de la sumariada encuadra en la infracción tipificada, cuyo extremo —es decir, el traslado de la mercadería en esta Provincia sin el respectivo código de operación de traslado ni registro de remito electrónico expedido conforme a la normativa vigente— se encuentra acreditado.

Aclara que el régimen legal vigente en relación con el traslado de la mercadería comprende, por un lado, lo exigido por la Resolución General 1415/03 de la AFIP y, por otro, las previsiones del Código Fiscal, los cuales funcionan en forma complementaria y no excluyente; razón por la cual debía emitirse el COT.

En cuanto al bien jurídico protegido, manifiesta que ello no tiene asidero alguno, en tanto 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. Cita jurisprudencia del Cuerpo en apoyo de tal postura.

En relación con la invocada naturaleza penal de las infracciones, aclara que tal afirmación no reviste asidero, en tanto que el derecho fiscal tiene sus reglas propias y, por tanto, el sistema sancionatorio del derecho tributario puede, de algún modo, apartarse del derecho penal, en especial respecto de la existencia de conductas culposas o dolosas para cada tipo de la figura penal, sin que por ello resulten violentados tales principios.

En lo atinente al error excusable invocado, aclara que dicho eximente se encuentra previsto en el artículo 61 del Código Fiscal para la infracción de omisión de tributos, no resultando aplicable en el caso.

En cuanto a la desproporcionalidad de la multa y la reducción al mínimo legal, señala que el Juez Administrativo ha tenido en cuenta el valor de la mercadería transportada consignada en el acta de comprobación, la cual no ha sido discutida, y los elementos agravantes y atenuantes previstos en el Decreto N° 326/97, y que su fijación ha sido más cercana al mínimo legal de la escala prevista en el artículo 82 del Código Fiscal.

En este sentido, apunta que la irrazonabilidad alegada constituye un extremo que necesariamente debe acreditarse por medios idóneos aportados por el apelante, cuestión que no se verifica en autos. Cita precedentes de este Tribunal.

Finalmente, respecto de los agravios relativos a la responsabilidad solidaria, se remite a lo expuesto por el Juez Administrativo, destacando que los argumentos vertidos por los apelantes carecen de entidad suficiente para desvirtuar la imputación realizada.

Por lo expuesto, solicita que se desestimen los agravios traídos, debiéndose tener presente la reserva del caso federal para la etapa oportuna.

III.- **VOTO DE LA CRA. CECILIA ALEJANDRA OROZ:** Que, tal como ha quedado

delineada la cuestión sometida a debate, corresponde establecer si —en función de las impugnaciones formuladas por la parte apelante— la Disposición Delegada SEATYS N° 7673/22 se ajusta a derecho.

Así, adentrándonos en la cuestión de fondo, es de señalarse que la infracción a los deberes formales endilgada a “ENOD S.A.” se encuentra originada a raíz de un control de “mercadería en tránsito” llevado a cabo por ARBA en la Autopista Buenos Aires-La Plata, peaje Hudson, mano a CABA, de la localidad de Guillermo E. Hudson, provincia de Buenos Aires, donde se procedió a verificar que el transporte de la mercadería o bienes contara con el correspondiente respaldo documental y que dicha información fuera concordante con lo efectivamente transportado.

En ese sentido, se advierte que, según surge del Acta de Comprobación R-078 N° A 2021000426000004063 (agregada a fs. 3), confeccionada el 28 de septiembre de 2021, los fiscalizadores detuvieron un vehículo marca Mercedes Benz, modelo LO 1114/48, dominio RFO436, de propiedad de INTRINSECO S.A., CUIT N° 30-71202318-6. Consultado el chofer a cargo, Sr. Roberto Santiago Pérez, DNI N° 23.543.875, manifestó que se hallaba transportando mercadería propiedad de la firma ENOD S.A., CUIT N° 30-65723744-9, desde el domicilio sito en Ruta 36 y 416, Rotonda Gutiérrez, de la ciudad de Florencio Varela, provincia de Buenos Aires, hasta la calle Pueyrredón N° 4025, de la ciudad de Lomas del Mirador, provincia de Buenos Aires, para ser entregada a la firma “ENOD S.A.”, exhibiendo como documentación respaldatoria de los bienes transportados los remitos tipo “R” N° 02012-00009207, 00002-00017699, 00002-00017698 y 02015-00001384. Asimismo, exhibe Hoja de Ruta 70906 y Hoja de Recorrido/Reparto, por un valor de \$ 5.863.687,18.

Los fiscalizadores entienden que, al no exhibirse ni informarse el Código de Operación de Traslado, como así tampoco el Remito Electrónico en las formas y condiciones que exige la Autoridad de Aplicación, resulta infringido lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal, Ley 10.397, T.O. 2011 y modif., conforme su reglamentación efectuada con el dictado de la Resolución Normativa N.º 31/19, encuadrando tal conducta en lo dispuesto por el artículo 82 del Código Fiscal, T.O. 2011 y modif.

Así, corresponde analizar si la irregularidad constatada configura la infracción prevista y penada por el plexo legal aplicable (arts. 41 y 82 del Código Fiscal y su reglamentación).

Que el artículo 41 del Código Fiscal (texto según Ley 14.880, vigente desde el 01/01/2017) 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 al traslado o transporte por el territorio provincial, mediante el procedimiento y en las condiciones que establezca la Autoridad de Aplicación. Quienes realicen el traslado o transporte de los bienes deberán exhibir e informar ante cada requerimiento de la Autoridad de

Aplicación el código de operación de traslado o transporte que ampara el tránsito de los mismos. El incumplimiento de la obligación prevista en el presente artículo será sancionado de acuerdo con lo establecido en el Título X o en el artículo 72 y siguientes de este Código, según corresponda”.

Por su parte, en el mencionado Título X, el artículo 82 del Código Fiscal, en su texto vigente al momento de la presunta infracción, en su parte pertinente disponía: “Serán objeto de decomiso los bienes cuyo traslado o transporte, dentro del territorio provincial, se realice en ausencia total o parcial de la documentación respaldatoria que corresponda, en la forma y condiciones que exija la Autoridad de Aplicación, sin perjuicio de lo establecido en el artículo 91. La Autoridad de Aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa de entre el quince por ciento (15%) y hasta el cincuenta por ciento (50%) del valor de los bienes transportados, con un mínimo equivalente a la suma de pesos veinte mil (\$ 20.000)”. (texto según Ley 15.226).

Ahora bien, en este contexto, la apelante señala, básicamente, que los productos trasladados se encontraban amparados por los remitos tipo “R” N° 02012-00009207, 00002-00017699, 00002-00017698 y 02015-00001384, como así también por la Hoja de Ruta 70906 y la Hoja de Recorrido/Reparto, es decir, con toda la documentación exigida por la Resolución N° 1415 de la AFIP; no viéndose alterado el bien jurídico protegido por la norma, atento a que ello permitía al Fisco conocer el circuito económico de los bienes comercializados.

Que, ante ello, es de destacarse que la exigencia legal de la emisión del Código de Operaciones de Transporte (C.O.T.) se encuentra establecida para una mejor fiscalización y control, pues facilita el detalle de cada operación de transporte de bienes realizada en el territorio provincial. Resulta, entonces, un deber formal que permite controlar y determinar con mayor eficacia el cumplimiento de las obligaciones involucradas.

Por lo tanto, el mero amparo de la mercadería a través de los remitos correspondientes no exime al contribuyente de cumplir con la obligación legal. El planteo, en consecuencia, no puede tener acogida favorable.

Asimismo, respecto de las causales propias de la actividad, por las que alega que le es imposible emitir el COT, debe señalarse que aquellas no encuadran en ninguna de las excepciones previstas en el artículo 5 de la Resolución Normativa N.º 31/19, por lo que resulta un sujeto obligado a la generación de aquel para respaldar el transporte de mercadería en la jurisdicción de la provincia de Buenos Aires.

Conforme ello, corresponde ratificar también, desde este punto de análisis, la configuración de la infracción imputada por la Autoridad de Aplicación, lo que así se resuelve.

Ahora bien, en cuanto a la falta de afectación de la actividad de fiscalización y/o verificación, vale señalar que la ausencia de C.O.T. y/o remitos electrónicos ha sido evaluada por el legislador como un hecho lesivo del bien jurídico tutelado, habida cuenta de que el hecho de obstaculizar la

tarea tendiente a verificar y fiscalizar el acatamiento de las obligaciones a cargo de los contribuyentes o responsables, mediante el incumplimiento de estos deberes formales, ocasiona un daño cuya represión se encuentra contemplada en la ley. Al respecto ha señalado la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia: "...la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes, a lo que se agrega que la tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva (Fallos: 314:1376; 316:1190)... pues aunque se trate de un incumplimiento a deberes formales, es sobre la base —al menos de la sujeción a tales deberes— que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de los bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora, finalidad que, en sí, se ve comprometida por tales comportamientos..." (del dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo en autos "A.F.I.P. c/ Povoletto, Luis D.", sentencia del 11/10/2001). Por consiguiente, resulta claro que se verifican los extremos necesarios para configurarse la infracción endilgada, lo que así se declara.

En lo atinente al error excusable opuesto, y la invocada ausencia de elemento subjetivo, es de destacar que la figura del artículo 82 que se imputa, requiere un incumplimiento razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre, que pese a su diligenciamiento y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron a la infracción, consideró que su accionar no lesionaría el precepto legal protegido, cuestión no acaecida en autos.

Frente a ello, es de advertirse que este Tribunal en diversos precedentes (ver, entre otros, "Microgauss S.A.", Sentencia de Sala III de fecha 26 de marzo de 2019, Registro N° 4084 y "Molino Olavarría SA", Sentencia de Sala III de fecha 31 de agosto de 2021, Registro N° 4371) sostuvo que este tipo de infracciones –formales– son esencialmente subjetivas, requiriendo para su configuración, un actuar negligente por parte del sujeto imputado (todo ello, sin desconocer, por otra parte, que acreditado el elemento objetivo de la misma, resulta una carga del interesado demostrar su ausencia de culpabilidad, cuestión no verificada en autos).

En esa inteligencia, es de ver que de las constancia de autos no se desprende constancia alguna que permita acreditar la incurrencia en un error que permita exonerar de responsabilidad a la firma, máxime, a poco que se repare en que dicha responsabilidad no puede resultar desplazada por un yerro del personal a su cargo, lo que así se declara.

Que, en cuanto a los planteos de inconstitucionalidad, es de recordarse que a los órganos administrativos les está vedado producir una declaración de tal envergadura, la que se encuentra reservada al Poder Judicial (artículo 12 del Código Fiscal, T.O. 2011), pudiendo aplicar solamente la jurisprudencia de la Corte Nacional o Provincial que haya declarado la inconstitucionalidad de la ley involucrada, sin que —en el caso concreto— se hayan invocado precedentes que así lo permitan.

Ahora bien, acreditada la materialidad de la infracción, con relación al cuántum de la misma —esto es, pesos un millón cuatrocientos treinta y seis mil seiscientos tres (\$ 1.436.603)—, se infiere que ha sido establecida en el orden del veinticuatro por ciento (24%) respecto del valor de los bienes transportados.

Pues bien, analizado el porcentaje aplicado, resulta razonable y dentro de la escala vigente al momento de la infracción (esto es, del 15% al 50%) y, por lo tanto, corresponde su confirmación; lo que así declaro.

Por último, en cuanto a los agravios respecto de la responsabilidad solidaria, es de advertirse que aquella no fue establecida por la Disposición en crisis; por lo tanto, el tratamiento de los mismos deviene abstracto, lo que así se resuelve.

POR ELLO, RESUELVO: 1) Rechazar el recurso de apelación obrante a fojas 64/71, interpuesto por Melina Denise Bzdyl, en carácter de apoderada de ENOD S.A., y Luis Jaime Lapidus, por derecho propio, con el patrocinio del contador Oscar Nosedá, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 7673, dictada por el Departamento Fiscalización Presencial II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2) Confirmar el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.

VOTO DEL DR ANGEL C. CARBALLAL: Por sus fundamentos, adhiero al voto de la Cra. Cecilia A.Oroz. -

VOTO DEL DR. ANGEL GABRIEL VILLEGAS: Adhiero a este voto sin disidencia.-

POR ELLO, SE RESUELVE: 1) Rechazar el recurso de apelación obrante a fojas 64/71, interpuesto por Melina Denise Bzdyl, en carácter de apoderada de ENOD S.A., y Luis Jaime Lapidus, por derecho propio, con el patrocinio del contador Oscar Nosedá, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 7673, dictada por el Departamento Fiscalización Presencial II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2) Confirmar el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.

Digitally signed by OROZ Cecilia Alejandra
Date: 2026.09.28 08:01:04 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Cecilia Alejandra Oroz
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2026.09.28 10:55:54 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by VILLEGAS Angel Gabriel
Date: 2026.09.30 12:51:52 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Ángel Gabriel Villegas
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ROMERO María Verónica
Date: 2026.10.01 12:23:12 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Verónica Romero
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-2026-35236218-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES

Jueves 1 de Octubre de 2026

Referencia: Expediente N° 2360-0490960/2022, caratulado "ENOD S.A."

----Se deja constancia que la sentencia dictada bajo INLEG-2026-35235103-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala I bajo el N°2785.---

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: 2026.10.01 12:26:09 -03'00'

Verónica Romero
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: 2026.10.01 12:26:10 -03'00'