GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES
2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Sentencia TFABA

Número: INLEG-2024-08486495-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 12 de Marzo de 2024

Referencia: Corresponde expte N° 2360-353089/16 "COOP DE PROV SERV CONS CRED CORDOBA"

AUTOS Y VISTOS: El expediente N° 2360-353089, año 2016, caratulado **"COOP DE PROV SERV CONS CRED CORDOBA"**

Y RESULTANDO: Que arriban las actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto a fs. 122/128, por la Dra. María Eugenia Bianchi, en carácter de apoderada y patrocinante de "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A.", contra la Disposición Delegada SEATyS Nº 463, dictada el 7 de diciembre de 2021 por la Subgerencia de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Mediante dicho Acto (obrante a fs. 110/115) se sanciona a la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. (C.U.I.T. 30-50401884-5), en razón de haberse constatado el traslado de bienes dentro del territorio provincial 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 (texto según Ley N° 14.394), aplicándose, en su artículo 3°, una multa de Pesos trescientos veintiséis mil ochocientos setenta y siete ($ 326.877,00), conforme el segundo párrafo del artículo 82 del Código citado.

A fs. 147, el Departamento Representación Fiscal procede a elevar las actuaciones a esta Instancia, de conformidad a las previsiones del artículo 121 del Código Fiscal.

A fs. 150 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 5ta Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala II de este Tribunal.

A fs. 156, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 159/161 (artículo 122 del Código Fiscal).

A fs. 162/164 obran constancias de la renuncia al mandato oportunamente otorgado por la firma de autos a la Dra. Bianchi, y la presentación del Sr. Gustavo Rapisardi como nuevo apoderado de la empresa, haciéndolo con el patrocinio letrado de la Dra. Marcela Fiocco.

A fs 169 se hace saber que la Sala II ha quedado integrada con el Dr Angel Carlos Carballal en carácter de Vocal subrogante (conforme Ac. Ext. n° 100/22) conjuntamente con el Cr Rodolfo Dámaso Crespi, Vocal de la 6ta Nominación, y con la Dra Irma Gladys Ñancufil en carácter de Conjueza (conforme Acuerdo Ordinario N ° 59/22, Acuerdo Extraordinario N° 102/22 y Acta N° 12/23). Asimismo, se tiene por agregada la prueba documental acompañada y se dispone el llamado de autos para sentencia (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal), providencia que se encuentra consentida.

Y CONSIDERANDO: I. En su escrito recursivo, la apelante comienza su relato mencionando los antecedentes del caso que dieron lugar al presente sumario, expresando que de acuerdo a lo descripto, surgen con claridad las falencias y vicios incurridos en ocasión del labrado del Acta de Comprobación nº 1.007.463, toda vez que no se ha cumplido con el procedimiento establecido en el artículo 85 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires, al no haberse dejado constancia en la misma, de la totalidad de la documentación que fue exhibida por el transportista (remitos electrónicos) y de la falta de realización del inventario físico de la mercadería transportada.

A continuación, agrega que la aludida norma exige a los agentes actuantes al momento de labrar el acta, individualizar de forma detallada, ordenada y valorada todas las unidades en tránsito a fin de cotejar la mercadería inventariada con la documentación de respaldo exhibida por el conductor, notándose insalvables contradicciones, puesto que por un lado en la inspección ocular se contabilizaron nueve (9) vehículos nuevos, pero en el detalle de la documentación exhibida, los agentes consignaron que se exhibieron solo ocho (8) cartas de porte distintas, contabilizándose erróneamente dos veces la Carta de Porte nº 2011-00976723 emitida por la empresa transportista involucrada.

Seguidamente, sostiene que el Acta de Comprobación cuestionada, es nula y carece de valor como prueba de cargo contra su representada, puesto que los funcionarios han incumplido con el procedimiento legalmente establecido y las exigencias allí dispuestas, al omitir de consignar los hechos constatados relacionados con el

inventario de los vehículos inspeccionados y la debida constancia de toda la documentación exhibida, constituyéndose en una grave violación al derecho de defensa garantido en el artículo 18 de la CN.

En otro acápite, expresa su queja al considerar la ausencia de prueba directa que acredite en forma cierta y fehaciente el valor de los bienes muebles transportados, al fijar en el Acta de manera caprichosa e infundada, sin ningún elemento cierto ni acreditado que lo avale, el valor total de la mercadería inspeccionada en la suma de $ 2.500.000,00, fijando tal cifra sobre una base de cálculo aplicada sobre un supuesto valor de mercado de los automóviles, cuando en paralelo, no cumplieron con la obligación legal de consignar las marcas y características de los rodados inspeccionados.

A raíz de ello, sostiene que ese supuesto valor de los vehículos que infundadamente estimaron los agentes fiscales, difiere notablemente del valor real de los automóviles transportados al momento de los hechos, lo cual puede demostrarse si se observan y cotejan las correspondientes facturas de venta de los 8 vehículos en cuestión, emitidas en forma previa a su traslado al concesionarios, cuyas copias se acompañaron como prueba en sede administrativa. Cita fallo de la Sala II de este Tribunal (autos “Goldfish S.R.L.” de fecha 21/09/2017) a efectos a efectos de determinar el valor total de la mercadería transportada sujeta a control fiscal.

Ofrece prueba documental y hace reserva de plantear Caso Provincial y Federal.

II. A su turno, la Representación Fiscal comienza su defensa manifestando la improcedencia de las nulidades invocadas, remitiendo a lo expresado por el juez administrativo, en lo que respecta a la validez del Acta de Comprobación, sosteniendo que la misma acredita el incumplimiento que genera la infracción, atento haberse verificado el accionar tipificado por los inspectores actuantes, en el momento de ser interceptado el transporte y solicitada la documentación.

Agrega que no puede soslayarse que la Agencia de Recaudación ha respetado las etapas y requisitos legales en el procedimiento instado para emitir un acto válido y eficaz, pudiendo ejercer la parte su derecho de defensa, ofreciendo prueba que fue receptada por el juez administrativo. Cita jurisprudencia de este Tribunal, de la SCJN y de la CSJN.

Sostiene, que en los considerandos de la Disposición apelada se exponen los sustentos fácticos y legales explayados de manera tal, que brindan fundamento a la causa del sumario y la consecuente aplicación de la sanción, por lo que la nulidad invocada evidencia más una disparidad con el criterio sentado por el fisco, que una actuación arbitraria de la Agencia.

A su vez, respecto al Acta de Comprobación, esgrime su defensa al considerar que la misma no posee vicios y arbitrariedades en cuanto a la estimación del valor de la mercadería transportada, careciendo de sentido rever una cuestión en esta instancia, que ya fue zanjada en instancias anteriores, y más aun receptada por el fisco, haciendo lugar a las pretensiones de la firma, obviando el apelante que para que una cuestión cause agravio debe causar un perjuicio a quien lo alega.

A continuación, señala que el régimen legal vigente en relación al traslado de la mercadería se encuentra comprometido, por un lado, por la RG nº 1415/03 de la AFIP y modificatorias, y por el otro, el establecido en el art. 41 del Código Fiscal, regulado por la Disposición Normativa 32/06", agregando que los mismos son *"complementarios, más no excluyentes",* y que por dicha razón, la sumariada debió contar con la documentación requerida por ambos regímenes confeccionada en debida forma y según las condiciones exigidas por la ARBA, lo cual no aconteció en autos. Cita fallos de la Sala II de este Tribunal (autos "Agroeste S.R.L." de fecha 16/04/2001 y "Karpel S.R.L. de fecha 07/11/01).

Concluye que la conducta del contribuyente ha sido correctamente encuadrada en la infracción tipificada, siendo por tanto ajustada a derecho, solicitando que así sea declarada por este Tribunal.

<u>III.- Voto del Dr. Angel Carlos Carballal</u>: Conforme ha quedado planteada la controversia, corresponde decidir si la Disposición Delegada Nº 463/2021 dictada por la ARBA, resulta ajustada a derecho.

En tal sentido, corresponde ingresar al análisis de la cuestión de fondo, mencionando que la infracción a los deberes formales endilgada a VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. se encuentra originada, atento lo expuesto por el Fisco a fojas 3/4, a raíz de un control de la "Mercadería en tránsito" llevado a cabo por ARBA en la Ruta 2 Km 210 de Dolores (mano a Mar del Plata), provincia de Buenos Aires, donde se procedió a verificar que el transporte de la mercadería o bienes conlleve el correspondiente respaldo documental.

En ese sentido, se repara, según surge del Acta de Comprobación R-078 A n° 1007463 (agregada a fs. 3/4) confeccionada el 17 de agosto del año 2016, que los fiscalizadores detuvieron *"un vehículo marca VOLKSWAGEN, modelo 19320E, Dominio GYI501"* conducido por el Sr. Enrique Angel Carrizo, el cual les manifestó que se hallaba transportando "mercadería propiedad de Coop. de Provisión de Servicios para Consumo y Crédito de Córdoba Sta Isabel Ltda.", desde el domicilio sito en Félix Pagola Nº 2671 de la localidad de Zárate (Provincia de Buenos Aires) para ser entregada a "BURG S.A" en su domicilio de la localidad de Mar del Plata, Provincia de Buenos Aires, mostrando como documentación respaldatoria de los

bienes transportados *"Cartas de Porte Nº 201100977172/ 00977762/ 00977763/ 00977764/ 00977952/ 00977953/ 00976723/ 00977765 y 00976723 de la empresa Coop de Provisión de Ss. p/ Consumo y Crédito de Córdoba Sta Isabel Ltda. CUIT: 30-55827320-4 con diversas fechas del mes de agosto de 2016 - (03/10 de Agosto de 2016), presentan Remitos Electrónicos en la wap* ***en los cuales informan valor de la mercadería inferior al real****..."* incurriendo así en la comisión de la infracción tipificada en el artículo 82 del Código Fiscal, a partir de haber infringido las disposiciones contenidas en el art. 41 del citado Cuerpo y D.N. Serie "B" 32/2006 (t.o. RN 14/11 y modif).

Paso seguido el conductor del camión procedió a realizar un inventario de la mercadería transportada, la cual consistía en *"nueve (9) vehículos nuevos los cuales son coincidentes con los remitos intervenidos..."* por un valor total aproximado de $ 2.500.000.

A fs. 46 y 47/48 se reencausan las actuaciones a la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. en su carácter de emisor de los Remitos Electrónicos intervenidos y propietaria de la mercadería en cuestión.

Así, para la Autoridad de Aplicación, la circunstancia de informar un valor de la mercadería inferior al real implicó atribuirle a la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A., en el carácter de *"propietaria de la mercadería"*, una conducta infraccional a partir de infringir lo dispuesto por los artículos 6 y 16 de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 32/06 y modificatorias y artículo 1 de la Resolución Normativa N.º 34/11, por motivo de quebrantar el artículo 41 del Código Fiscal, según se desprende de la integridad de la Disposición, aplicándole una multa de Pesos trescientos veintiséis mil ochocientos setenta y siete ($ 326.877) de acuerdo a la sanción establecida en el segundo párrafo del artículo 82 del mismo Código.

A los fines de esclarecer el asunto, resulta importante recordar lo dispuesto por la legislación vigente al momento de labrarse el Acta de Comprobación (agosto/2016).

Así, parto por destacar lo que dispone el artículo 41 del Código Fiscal (en su texto vigente a la fecha del hecho, según Ley N° 14.394), 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 de este Código. Los demás supuestos serán reprimidos de conformidad a lo establecido en el artículo 60 del presente.".

Dicho Título X del citado Cuerpo, específicamente en su artículo 82, dispone -en su parte pertinente- lo siguiente: *"...En aquellos supuestos en los cuales la ausencia de documentación no fuera total, la Autoridad de Aplicación podrá optar entre aplicar la sanción de decomiso o una multa de entre el quince por ciento (15%) y hasta el treinta por ciento (30%) del valor de los bienes transportados, aunque en ningún caso podrá ser inferior a la suma de pesos mil quinientos ($1.500)..."* (Texto ordenado según Ley Impositiva 14.553 vigente a partir del 1/1/2014)

En tanto que el artículo 6° de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 32/2006 (t.o. por Resolución Normativa N° 14/2011) exigía: *"Una vez obtenida la clave de acceso, el Código de Operación de Transporte podrá ser solicitado por los sujetos obligados, a través del sitio web de la Autoridad de Aplicación (www.arba.gov.ar), donde deberán ingresarse los datos exigidos por la aplicación referidos a: … 7.- El tipo de productos y las cantidades transportadas, así como su valor total.".*

De toda la normativa transcripta surge la obligatoriedad no solo de llevar la documentación respaldatoria del traslado de la mercadería sino también que la misma debe confeccionarse con todos los requisitos exigidos por la normativa vigente que la tornan válida, en el caso el valor total de la mercadería.

Cabe manifestar que del Acta de Comprobación (adunada a fs. 3/4) se verifican los extremos necesarios para que proceda la aplicación de la multa, a partir de haberse constatado por intermedio de los agentes inspectores -en el instrumento público señalado- que los Remitos Electrónicos emitidos por la empresa informan un valor de la mercadería inferior al real.

Ahora bien, en relación a las defensas alegadas por la sociedad, cabe desestimar -en primer lugar- la nulidad del acta con sustento en la ausencia de formalidades del acta exigidas por el artículo 85 del Código Fiscal, y la supuesta violación de su derecho de defensa, *"...Vale recordar que las nulidades por vicios procedimentales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Si no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni se ha puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto. En este tipo de procedimientos, las formas rituales no constituyen un fin en sí mismas, salvo supuestos excepcionales, que por su carácter esencial o por afectar*

derechos humanos o personalísimos indisponibles, conlleven por su sola infracción a la nulidad absoluta del acto (arg. art. 103, ord. gral. 267; B. 56.502, "Fittipaldi", sent. de 13-8-2003; B. 60.970, "Simonetti", sent. de 22-12-2008; B. 58.990, "Melcon", sent. De 1-6-2011; B. 58.974, "Verona", sent. de 17-8-2011; B. 65.621, "Sheridan", sent. Del 6-5-2015; B. 57.335, "Fernández", sent. de 4-5-2016)..." (S.C.B.A., en la Causa B. 65.185, "Y.P.F. S.A. contra Municipalidad de La Matanza. Demanda contencioso administrativa": Sentencia del 20 de septiembre de 2017).

Sobre la base de este claro criterio jurisprudencial, puede adelantarse que no se visualiza perjuicio concreto alguno sobre los derechos y garantías que asisten al contribuyente, toda vez que por el contrario se advierte que, en todo momento se le ha dado intervención en las actuaciones, ejerciendo ampliamente su derecho de defensa tanto en oportunidad de efectuar su descargo, el cual ha tenido tratamiento en el marco del ato impugnado como también en esta instancia.

En tal contexto, resulta necesario advertir que no se reconoce en autos afectación alguna a la defensa del apelante, quien ha tenido todas y cada una de las instancias de audiencia y prueba regladas por el Código Fiscal, haciendo legítimo uso de las mismas.

Por las razones expuestas, corresponde establecer que las cuestiones en análisis no son de aquellas que ameritan una declaración de nulidad, lo que así voto.

En cuanto al agravio expresado con relación a la cuantía de la sanción, se observa que la Autoridad Tributaria aplicó una multa por la suma de Pesos trescientos veintiséis mil ochocientos setenta y siete ($ 326.877), la cual resulta equivalente al 18,19 % del valor total de la mercadería trasladada ($ 1.796.892,45) -ver fs. 96.

Consecuentemente, respecto a la manifestación efectuada por la parte, en cuanto a que la fijación del valor establecida en el acta en la suma de $2.500.000 resultó caprichosa e infundada ante la ausencia de prueba directa que acredite en forma cierta y fehaciente el valor de los bienes muebles transportados, se advierte, en primer lugar, que como se indicó precedentemente, a la hora de sancionarse la conducta constatada se tomó como valor de la mercadería la sumatoria de las 8 facturas relacionada con los vehículos transportados tal como se desprende del papel de trabajo de fs. 96. Por su parte, no puede dejar de señalarse que el presente agravio fue oportunamente tratado por el juez administrativo a la hora de resolver similar planteo efectuado en el descargo, haciéndole lugar al mismo y considerando como base regulatoria el informado por la firma, tal como se observa en el considerando de fs. 112 vta., motivo por el cual debe desestimarse en esta instancia, y confirmarse el monto aplicado, lo que así declaro.

Por ello, si bien esta Instrucción ha mantenido en aquellos antecedentes el criterio de reducir las sanciones aplicadas al mínimo de la escala legal, notando la reiteración de omisiones punibles de la firma, es que se entiende pertinente ratificar la razonable cuantía de la sanción en relación a la infracción constatada, recordando lo sostenido por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en cuanto que las multas de carácter fiscal no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración sino como una sanción ejemplarizante para lograr el acatamiento a las leyes que, de otro modo, serían impunemente burladas (Fallos: t. 185, p. 251; t. 171 p. 366).

POR ELLO, VOTO: 1º) No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Dra. María Eugenia Bianchi, en carácter de apoderada y patrocinante de "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A.", contra la Disposición Delegada SEATyS Nº 463, dictada el 7 de diciembre de 2021 por la Subgerente de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Confirmar el acto apelado, en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: Expreso mi adhesión a lo resuelto por el Vocal Instructor conforme lo he sostenido en numerosos antecedentes, remitiendo, en particular a los voto emitidos en Sala II, sentencias de fechas 12/11/2021 y 14/12/2021, Registros 3102 y 3137, respectivamente, lo que así declaro.

Voto de la Dra Irma Gladys Ñancufil: En virtud de los fundamentos expuestos por el Dr. Ángel Carlos Carbajall en su voto, adhiero a lo resuelto.-

POR ELLO, SE RESUELVE: 1º) No hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Dra. María Eugenia Bianchi, en carácter de apoderada y patrocinante de "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A.", contra la Disposición Delegada SEATyS Nº 463, dictada el 7 de diciembre de 2021 por la Subgerente de Coordinación Mar del Plata de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. **2º)** Confirmar el acto apelado, en cuanto ha sido materia de agravio. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.

Digitally signed by CARBALLAL Angel Carlos
Date: 2024.03.11 16:36:36 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2024.03.11 17:26:22 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by ÑANCUFIL Irma Gladys
Date: 2024.03.12 13:29:02 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Irma Gladys Ñancufil
Conjueza Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MAGNETTO María Adriana
Date: 2024.03.12 13:30:54 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2024.03.12 13:30:46 -03'00'

GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

Providencia

Número: PV-2024-08487938-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Martes 12 de Marzo de 2024

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-353089/16 "COOP DE PROV SERV CONS CRED CORDOBA (VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A)"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2024-08486495-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° 3466.-

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2024.03.12 13:35:06 -03'00'

María Adriana Magnetto
Secretaria
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by GDE BUENOS AIRES
DN: cn=GDE BUENOS AIRES, c=AR, o=MINISTERIO DE JEFATURA DE GABINETE DE MINISTROS BS AS, ou=SUBSECRETARIA DE GOBIERNO DIGITAL, serialNumber=CUIT 30715471511
Date: 2024.03.12 13:35:07 -03'00'