



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 -- La Plata

**LA PLATA,** 4 de junio de 2019.

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0274461 año 2016, caratulado "**MIRABELLO S.A.**".

**Y RESULTANDO:** Que a fs. 54/59, el Dr. Alejandro Manuel Tesler, en su carácter de apoderado de la firma "Mirabello S.A.", interpone Recurso de Apelación contra la Disposición Delegada (SEATS) N° 55791/17 dictada por ARBA con fecha 18/08/17 (fs. 25/27).

-----Que mediante el citado acto la Autoridad de Aplicación aplica al sujeto del epígrafe, en su carácter de contribuyente del Impuesto a los Automotores por el dominio "HHU 165", una multa correspondiente al 100% del impuesto defraudado, suma que asciende a pesos ciento dos mil setecientos treinta y tres (\$102.733,00) por haber incurrido en la figura de defraudación fiscal prevista en los artículos 240 y cctes. del Código Fiscal (t.o. 2011), cuyo pago intima en el art. 5.

-----Que a fs. 69 se adjudica la causa para su instrucción a la Dra. Laura Cristina Cenicerros, a cargo de la Vocalía de 7ma. Nominación de la Sala 3ra., la que se integra con el Dr. Carlos Ariel Lapine y con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi (conf. Acuerdo Extraordinario 87/17).

-----Que a fs. 76/78 obra el escrito de responde de la Representante Fiscal.

-----Que estando la causa en condiciones de resolver, a fs. 81 se provee la prueba ofrecida y se dictan autos para sentencia.

**CONSIDERANDO:** I.- Que la parte apelante comienza su recurso planteando la nulidad del acto y del procedimiento administrativo al considerarlo improcedente, arbitrario e inconstitucional por vulnerar la garantía del debido proceso al carecer de motivación, apartarse de los hechos del caso y violar el principio de irretroactividad de la Ley Penal.

-----Expone que Mirabello S.A., efectivamente inscribió el automóvil dominio "HHU 165", el día 03/09/2010 en el Registro Seccional de la Provincia de Neuquén, no encontrándose en ese momento vigente la figura establecida en el artículo 240 del Código Fiscal. Luego, en el año 2014, con motivo del cambio legislativo operado por la Ley 14.553, ARBA intimó a la firma a regularizar su situación, procediéndose de inmediato a la inscripción del vehículo en el Registro Nacional de la Propiedad Automotor N° 9 de La Plata el día 12/11/2014.

-----Dado que la Ley 14.553 entró en vigencia dos años después de la inscripción en el Registro de Neuquén, alega que no se ha configurado un hecho ilícito conforme la legislación provincial, esgrime el principio de irretroactividad de la Ley Penal.

  
Dra. LAURA CRISTINA CENICERROS  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

-----Postula en consecuencia la improcedencia de la multa por defraudación ante la ausencia de configuración de los elementos objetivo y subjetivo de la conducta típica.- -

-----Acompaña prueba documental y ofrece informativa. Hace reserva del Caso Federal.-----

II.- A su turno, la Representación Fiscal, rechaza los agravios referidos a la nulidad del acto fundada en la ausencia de motivación, al entender que tal alegación no implica el acierto o desacierto en la interpretación y aplicación de las normas legales o de los métodos de cálculo utilizados. Afirma que se ha efectuado el relato de los hechos del caso y se han dado los fundamentos de derecho en la disposición atacada. De ahí, que no considera menoscabado el debido proceso ni las garantías constitucionales, sin perjuicio de que esto último, resulta una cuestión vedada de tratamiento conforme lo dispuesto por el art. 12 del Código Fiscal.-----

-----Añade que de las constancias de la base de datos, la Agencia detectó que el apelante posee asiento principal de su residencia en la jurisdicción bonaerense, estando el vehículo de su propiedad inscripto en extraña jurisdicción.-----

-----Agrega que en la prueba presentada para desvirtuar la pretensión fiscal no consta la fecha en que fue realizado el cambio de radicación, lo que obsta comprobar si fue realizada en el plazo establecido por la Autoridad de Aplicación al efecto en la intimación que la parte reconoce haber recibido. Aduce que la firma ha denunciado domicilio en La Plata desde el 01/10/2010 razón por la cual es quien tiene la carga de aportar la prueba conducente para refutar los hechos y circunstancias acreditadas por la Autoridad de Aplicación.-----

-----Respecto a la irretroactividad de la ley penal alegada por la parte, resalta que el art. 240 del CF tiene vigencia desde el 01/01/2014 y el presente sumario fue instruido el 28/03/2016, dictándose el acto en crisis el 18/08/2017, consecuentemente, considera que la queja traída no tiene validez.-----

-----En relación a la aplicación de los principios del derecho penal, asevera que los argumentos traídos tienden a traslucir un cuestionamiento a la autonomía del Derecho Tributario. Manifiesta al respecto, que el derecho fiscal tiene sus reglas propias, sin que deba someterse al derecho de fondo.-----

-----Luego, advierte que para la aplicación de la multa cuestionada “no es necesario dilucidar el grado de intencionalidad en la comisión de la infracción, ya que la figura se verifica con la realización de la conducta considerada disvaliosa para el legislador, y el incumplimiento en tiempo y forma de la obligación fiscal” (sic). A mayor abundamiento, agrega que se ha considerado como agravante la envergadura del giro comercial del



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0274461-2016  
"MIRABELLO S.A."

contribuyente como establece el inc. i) del decreto 326/97.-----

-----Finalmente resalta que no habiendo la contribuyente interpuesto el descargo de ley, y consecuentemente no habiendo ofrecido prueba oportunamente, los elementos probatorios ofrecidos en el recurso de apelación no resultan procedentes de conformidad con el art. 116 del Código Fiscal.-----

-----Con relación al planteo del caso federal, afirma que se tiene presente para la etapa procesal oportuna.-----

**III.- VOTO DE LA DRA. LAURA CRISTINA CENICEROS:** En atención al recurso de apelación interpuesto corresponde decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada (SEATS) N° 55791/17 dictada por ARBA con fecha 18 de agosto de 2017.----


-----Por razones de orden lógico, voy a dar tratamiento, en primer lugar, al planteo de nulidad del acto por considerarlo arbitrario al carecer de motivación por no efectuar el relato de los hechos del caso, lesionando de esa forma su derecho de defensa.-----

-----En ese orden, examinando la Disposición apelada, no observo -prima facie- carencia de los requisitos formales y sustanciales que debe contener todo acto administrativo. En este sentido, entiendo que la queja articulada no deviene atendible, por cuanto aparenta ser más una disconformidad en cuanto al modo en que el Organismo ha resuelto la cuestión de fondo, aspecto que no hace a la validez formal del acto, sino a la justicia de la decisión, y por tanto debe hallar reparación por la vía del recurso de apelación.-----

-----Así, ha sostenido este Cuerpo en otros precedentes, con sustento en jurisprudencia y doctrina: "La nulidad de la sentencia sólo es viable cuando se ha dictado sin guardar las formas y solemnidades prescriptas en la ley. El error en la aplicación del derecho, valoración de las pruebas u omisión de alguna defensa no puede fundamentar la nulidad del fallo por tratarse de agravios reparables por la vía de la apelación, en que el Tribunal de Alzada puede examinar los hechos y el derecho con plena jurisdicción. (Cám. Nacional Civil, Sala B, 1982 Der.v.104, pág. 241, Hitters, Técnica de los Recursos Ordinarios, pág. 535)"; (vgr en "Starlit S.A." Sala II, del 22/5/2016 entre muchas otras).-----

-----Por las consideraciones vertidas la nulidad impetrada carece de andamiaje, lo que así declaro.-----

-----Con relación al fondo de la cuestión, observo que ARBA procedió a instruir un sumario a la firma de autos en los términos del artículo 240 del Código Fiscal (T.O. 2011), al comprobar que era poseedora de un vehículo radicado en extraña jurisdicción no obstante tener domicilio en provincia de Buenos Aires. La Representante Fiscal

  
Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS  
Vocal Suprogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

señala que la firma no se presentó oportunamente a efectuar el descargo de ley, acompañando la prueba pertinente. En su recurso de apelación, la recurrente no desconoce que efectivamente había inscripto el vehículo en otra jurisdicción, pero en relación al sumario instruido alega que la norma que se le pretende imponer, no estaba vigente al momento de efectuar la mentada inscripción. Destaca a su vez, que en virtud de la intimación efectuada por la Agencia de Recaudación, procedió a registrar el vehículo en el Registro Nacional de la Propiedad Automotor N° 9 de La Plata, el día 12/11/2014, dentro del plazo otorgado por la Autoridad de Aplicación, subsanando de esa forma la irregularidad detectada por ARBA. Se observa que el sumario fue instruido con fecha 20 de mayo de 2016 mediante la Resolución N°55423, que obra a fs. 10/11.-----

-----En primer lugar, debo señalar que el artículo 228 del Código Fiscal T.O. 2011 establece: *"Los propietarios de vehículos automotores radicados en la Provincia y/o los adquirentes de los mismos que no hayan registrado la transferencia de dominio, pagarán anualmente el impuesto que, según los diferentes modelo-año, modelo de fabricación, tipos, categorías y/o valuaciones, se establezca en la Ley Impositiva.- A estos efectos se considera radicado todo vehículo cuyo propietario y/o adquirente tenga el asiento principal de su residencia en el territorio provincial"*.-----

-----Ahora bien, sobre el planteo esbozado por el recurrente que versa sobre la aplicación de la ley de manera retroactiva en atención al cambio de legislación operado por la Ley 14.553, reparo que el artículo 217 del Código Fiscal T.O. 2004 (240 del T.O. 2011) previo a la modificación alegada, establecía: *"Los propietarios de vehículos automotores con domicilio real en jurisdicción provincial, que tengan radicados los mismos en otras jurisdicciones en las cuales no desarrollen actividades, deberán proceder a su radicación en la Provincia, y en un plazo máximo de noventa (90) días, deberán dar cumplimiento a lo dispuesto en el artículo 208. El incumplimiento de esta disposición conllevará la aplicación de una multa equivalente al tributo anual que se deja de ingresar a la provincia por el vehículo en cuestión, vigente al momento de detectarse la infracción."*-----

-----Que luego del dictado de la Ley 14.553, quedó redactado en los siguientes términos: *"Los propietarios y/o adquirentes de vehículos automotores con asiento principal de su residencia en territorio provincial, que tengan radicados los mismos en otras jurisdicciones, incurrirán en defraudación fiscal y serán pasibles de la aplicación de una multa equivalente al doscientos por ciento (200%) del tributo anual que se deja de ingresar a la Provincia por el vehículo en cuestión, vigente al momento de"*





detectarse la infracción..." (artículo sustituido por Ley 14.553 -B.O. 24/12/2013- Vigente 01/01/2014).-----

-----Advierto entonces, que al momento de configurarse el ilícito fiscal que se pretende sancionar, regía una ley distinta a la aplicada en el presente.-----

-----Que aún, si ello no estuviera en discusión por parte del quejoso, debo realizar las siguientes consideraciones respecto del proceder fiscal en punto a la regularización de la situación por parte de la firma contribuyente.-----

-----Así las cosas, observo que la Resolución Normativa N° 22/14 que reglamenta la norma legal establece: "...en aquellos supuestos en los que esta Agencia de Recaudación detecte la existencia de vehículos automotores radicados en extraña jurisdicción, existiendo elementos indicativos de que su propietario o adquirente obligado al pago del impuesto, posee el asiento principal de su residencia en la Provincia de Buenos Aires, procederá a intimarlo fehacientemente de acuerdo a lo establecido en el artículo 3º, a fin que dé cumplimiento con lo previsto en los artículos 228 y 231 del Código Fiscal (Ley N° 10397, t.o. 2011 y sus modificatorias) bajo apercibimiento de efectuar el alta de oficio del automotor en los registros de esta Agencia e iniciar el sumario que corresponda...". Que el artículo 3 de la resolución dice que la mentada intimación será "...bajo apercibimiento de procederse a la inscripción de oficio e instruir los sumarios que correspondan..." (el subrayado me pertenece).-----

-----Sobre esta circunstancia, la Agencia manifiesta que al no tener conocimiento de la regularización por parte de la sociedad, procedió a realizar el alta de oficio, indicando que a fojas 1/3 se encuentran las constancias pertinentes. Por su lado, la apelante reitera que procedió a inscribir el automotor en la jurisdicción provincial al recibir la intimación de la Autoridad de Aplicación, de conformidad con el procedimiento establecido en la ley tributaria, acompañando al libelo recursivo documentación tendiente a demostrar sus dichos.-----

-----De conformidad a lo expuesto, corresponde constatar la fecha en la que se emitió la intimación, la fecha de recepción y el momento en que fue inscripto el vehículo en sede provincial, no estando en discusión que el automotor dominio "HHU 165" debe estar inscripto en jurisdicción bonaerense.-----

-----Al respecto, y no obstante la limitación probatoria que impone el art. 116 del Código Fiscal y en aras de la verdad material, consideraré la documental acompañada. En ese orden, advierto que la contribuyente acompaña el Formulario 13 A de Alta en el Registro Nacional de la Propiedad del Automotor en la Provincia de Buenos Aires, de fecha 12/11/14 (fs.66). Ahora bien, a los efectos de considerar si la contribuyente

  
Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

regularizó su situación dentro del plazo de ley, la prueba conducente y pertinente consiste en observar las fechas de las constancias de intimación cotejándolas con la fecha de inscripción. Sin embargo la notificación carece de fecha cierta, siendo atribuible la deficiencia al oficial notificador (fs. 69).-----

-----Cabe agregar que la Representante Fiscal tampoco ha acompañado con su alegato constancia alguna que desvirtúe la cédula acompañada por la parte. En consecuencia no ha quedado acreditado que la regularización fue efectuada fuera del plazo de intimación. Por otra parte, fue realizada con anterioridad al inicio del sumario. Al respecto cabe recordar también que la Resolución Normativa citada supra dispone para el caso de incumplimiento de la intimación establecida en su artículo 3 y el Alta de Oficio consecuente que: *"La decisión será notificada fehacientemente al contribuyente y se libraré la comunicación pertinente a la Dirección Nacional de los Registros Nacionales de la Propiedad del Automotor y Créditos Prendarios, para su conocimiento"*. En función de ello interpreto que de haberse procedido al "alta de oficio" debería haber constancia en autos de la aludida comunicación y/o notificación.-----

-----Consecuentemente, no pudiéndose constatar si la apelante cumplió la intimación cursada dentro de los plazos dispuestos por la normativa vigente, en virtud del defecto comprobado en el acto de notificación, se hace necesario analizar si la Agencia de Recaudación puede igualmente aplicar la multa.-----

-----Cobra relevancia aquí, la doctrina de los actos propios por la cual resulta inatendible la pretensión que importe ponerse en contradicción con los comportamientos anteriores jurídicamente relevantes y plenamente eficaces. Así, "...la doctrina de los actos propios se emparenta con el principio de la buena fe y entre ambos constituyen principios cardinales de nuestro ordenamiento jurídico. Ha dicho así que una de las derivaciones del principio cardinal de la buena fe es la que puede formularse como el derecho de todo ciudadano a la veracidad ajena y al comportamiento leal y coherente de los otros, sean éstos los particulares o el propio Estado. El actuar contradictorio que trasunta deslealtad resulta descalificado por el derecho, lo que ha quedado plasmado en brocardos como el que expresa "venire contra actum proprium non valet" que sintetizan aspectos de densa dimensión Ética del principio de buena fe." (Gordillo, Agustín. Tratado de Derecho Administrativo y obras selectas. Tomo V. Libro I. Capítulo IV "Más sobre la prueba de los derechos").-----

-----En consecuencia, y centrándonos en el caso concreto, considero que la Administración ha vulnerado el mentado principio, al instruir el sumario de autos contraviniendo lo regulado por la propia Agencia (Resolución Normativa N° 22/14) y lo



Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 – La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0274461-2016  
"MIRABELLO S.A."

expresado en la cédula de intimación cursada al administrado a fojas 64.-----

-----No puedo dejar de señalar además que, independientemente del reconocimiento efectuado por el contribuyente a través de la correspondiente regularización, de la lectura y análisis de las presentes actuaciones, y en particular del acto sancionatorio, no surgen determinados presupuestos mínimos para la imputación de la infracción pretendida, como por ejemplo, el domicilio de Mirabello S.A. en la jurisdicción bonaerense.-----

-----Las consideraciones desarrolladas, me permiten concluir que existen motivos suficientes para dejar sin efecto la disposición apelada; lo que así declaro.-----

-----Conforme al modo en que se resuelve la cuestión planteada, resulta inoficioso el tratamiento de los restantes agravios incoados, lo que así, finalmente, declaro.-----

*Que así,*

*MARCEDES ARACELI SASTRE*  
Dra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaría de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

*[Signature]*  
Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

**VOTO DEL DR. CARLOS ARIEL LAPINE:** Que por sus fundamentos adhiero al voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros.-----

*Que así,*

*MARCEDES ARACELI SASTRE*  
Dra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaría de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

*[Signature]*  
Dr. CARLOS ARIEL LAPINE  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que por sus fundamentos adhiero al voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros.-----

*Que así,*

*MARCEDES ARACELI SASTRE*  
Dra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaría de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

*[Signature]*  
Cr. RODOLFO DAMASO CRESP  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

**POR ELLO, SE RESUELVE:** Hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto a fs. 54/59, por el Dr. Alejandro Manuel Tesler, en su carácter de apoderado de la firma

"Mirabello S.A.", y en consecuencia dejar sin efecto la Disposición Delegada (SEATS) N° 55791/17 dictada por ARBA. Regístrese, notifíquese a las partes y al Sr. Fiscal de Estado con remisión de las actuaciones y devuélvase.-----



Dra. LAURA CRISTINA CENICEROS  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III



Dr. CARLOS ARIEL LAPINE  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III



Cr. RODOLFO DAMASO CRESPI  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III

*Anse rei,*



Dra. MERCEDES ARACELI PASTRE  
Secretaria de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRADA BAJO EL N° 4103  
SALA III