



Provincia de Buenos Aires

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

LA PLATA, 26 de marzo de 2019.-----

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0367847 del año 2011, caratulado "VOLKSWAGEN ARGENTINA SA".-----

**Y RESULTANDO:** Que arriban las actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto, a fs. 210/221, por la Dra. María Eugenia Bianchi, en carácter de apoderada de "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A." y como gestora de negocios, en los términos del artículo 48 del CPCC, de los Sres. Luis Enrique Merens, Viktor Klima, José F. Demarco y Dietman Mnich contra la Disposición Delegada SEFSC Nº 4971/15, dictada por la Jefa del Departamento de Inspecciones Fedatarias, ARBA.-----

-----Mediante dicho Acto (obrante a fs. 187/195) se sanciona a la firma en razón de haberse constatado el traslado de bienes de su propiedad dentro del territorio provincial sin Código de Operación de Traslado o Remito electrónico correspondiente, infringiendo así lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal (TO. 2011), aplicándose (art. 3º) una multa de pesos trescientos setenta y cinco mil (\$ 375.000), conforme artículo 60 del Código citado. Asimismo, por el artículo 4º se establece la calidad de responsables solidarios con el contribuyente, por el pago de la sanción, intereses y demás accesorios a los Sres. Viktor Klima, Luis Enrique Merens, José F. Demarco y Dietman Mnich, atento lo normado por los artículos 21 y 63 del plexo legal mencionado.-----

-----A foja 1 del Alcance Nº1 que corre a fojas 207, se ratifica la gestión de la Dra. María Eugenia Bianchi por el Sr. Luis Enrique Merens.-----

-----Adjudicada la causa para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación (fs. 227), a cargo de la Dra. Dora Mónica Navarro, se hace saber que conocerá en la misma la Sala III de este Tribunal integrada conjuntamente con la Vocal de la 7ma. Nominación, Dra. Mónica Viviana Carné, y la Vocal de la 9na. Nominación, Cra. Silvia Ester Hardoy.-----

-----A fs. 237/238, mediante sentencia registrada bajo el número 3500, se declara la nulidad de lo actuado por la Dra. María Eugenia Bianchi como gestora de negocios de los señores Viktor Klima, José F. Demarco y Dietman Mnich, en razón de no haber acreditado tal carácter.-----

-----A fs. 241 la Dra. María Eugenia Bianchi interpone recurso de reposición,

contra el precitado decisorio, acompañando como sustento de su pretensión escrito en copia simple ratificatorio de la gestión incoada respecto del señor Viktor Klima.-----

-----A fs. 251/252 se hace lugar a la impugnación interpuesta, dejando sin efecto la sentencia de fojas 237/238 respecto del señor Viktor Klima.-----

-----A fs. 255, se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 256/261.-----

-----A fs. 265 se tiene por agregado el escrito de réplica y por cumplimentada la prueba documental acompañada.-----

-----A fs. 269 en virtud de las renunciaciones presentadas por las Vocales integrantes de la Sala III para acogerse a los beneficios jubilatorios, se hace saber a las partes que la instrucción de la causa estará a cargo del Dr. Carlos Ariel Lapine, quedando la Sala integrada con la Dra. Laura Cristina Ceniceros y el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi (Acuerdo extraordinario N°87/17).-----

-----A fs. 273 estando en condiciones de ser resuelta la causa, se dispone el llamado de autos para sentencia.-----

**CONSIDERANDO:** I. En su escrito recursivo, la parte accionante, luego de exponer los antecedentes del caso, expresa los agravios que le causa el acto apelado. Señala, en primer orden, la "Atipicidad" e "Inexistencia de lesión al bien jurídico tutelado". Citando lo dispuesto por el artículo 60 y 82 del Código Fiscal, argumenta que *"los hechos descriptos en el acta comprobación... no configuran la infracción que describe el tipo, ya que la mercadería transportada poseía su correspondiente respaldo documental (remito), tal como dejaron constancia los propios inspectores al efectuar el procedimiento y de los que surgieron los datos esenciales de las operaciones, como el detalle de la mercadería transportada, su identificación, los datos de su destinatario final y de su propietario"*.-----

-----Agrega, que el traslado de los bienes contaba con dos COT (N°87AAE4842114 y N°87AAE485011H), y que ARBA nunca especificó las deficiencias contenidas en dichos códigos, respecto de la documentación exhibida.-----

-----Menciona que "la potestad fiscalizadora de la ARBA no se vio vulnerada en



ningún momento ya que, tal como surge del Acta de Comprobación, el transportista exhibió la documentación que amparaba el traslado, la que era idónea para acreditar la operación realizada".-----

-----Paso siguiente, transcribe extractos de la sentencia emitida por el Juzgado Correccional N° 4 de La Matanza en autos caratulados "Volkswagen Argentina S.A. c/ ARBA s/ Multa deberes formales", donde se "revocó la sanción aplicada, en el entendimiento de que no se había afectado el bien jurídico tutelado por la norma pues no se vieron alteradas las facultades de contralor con que cuenta esa ARBA". Destaca que lo resuelto por el magistrado, "resulta plenamente aplicable al caso de mi conferente pues la mercadería transportada contaba con su correspondiente respaldo documental a través de los remitos señalados en la propia acta de comprobación".-----

-----Esgrime la ausencia del elemento subjetivo del tipo, "que requiere dolo para su consumación".-----

-----Concluye el punto indicando que "la omisión de obtener el COT es irrelevante e insuficiente para configurar la infracción atribuida" solicitando que se revoque el acto impugnado y se deje sin efecto la multa aplicada.-----

-----En otro punto titulado "Exceso de punición" y "Ausencia de razonabilidad del acto administrativo", manifiesta que la resolución aplica una "multa graduada casi en el máximo de la escala penal..." lo cual "da lugar a un claro exceso de punición contrario al fin del instituto y, al principio de razonabilidad rector de todo acto de la administración Provincial."-----

-----Arguye que la irrazonabilidad de la sanción tiene lugar "en razón de la evidente desproporción entre ella y la omisión -insignificante- incurrida que no alcanzó siquiera para rozar el control fiscal -bien jurídico protegido- preservado por la norma". Reproduciendo jurisprudencia del Juzgado en lo Correccional de Mar del Plata N° 5 (autos "Cablevisión S.A." del 14/10/2009), afirma que "una pena altísima como la fijada constituiría objetivamente un exceso de punición violatorio del art. 33 de la Constitución Nacional, y que desembocaría en una incautación prohibida por el art. 17, último párrafo..." Destaca que dicha doctrina "ha sido aceptada" por la CSJN en fallo "Godoy Roberto" de fecha 08/06/93.-----

-----Finalmente, como tercer tema, alega la "Irrazonabilidad de la ley por

*antifuncionalidad de la norma represiva”, expresando que “en el ordenamiento jurídico el decomiso de la mercadería opera como la finalidad de evitar la consumación o continuación de un delito (en materia penal o de contrabando) o de acciones que pueden provocar daños a bienes públicos (ambientales, bromatológicos, alimentarios, etc.)”, mientras que según lo dispuesto por el artículo 82 del Código Fiscal, “el decomiso opera como sanción pura”.-----*

*-----Por otro lado, señala que “el artículo 91 del CF, al admitir la remisión del decomiso por multa de hasta el 30% del valor de la mercadería...conduce a que, eventualmente, la omisión parcial puede ser sancionada con una multa igual a la conducta de omisión total.”. Hace reserva de inconstitucionalidad del Título X del CF.-----*

*-----Por último, peticiona en subsidio la reducción de la multa al mínimo legal.---*

*-----Ofrece prueba documental y hace reserva del caso extraordinario Provincial y Federal.-----*

*-----Por otra parte, bajo el acápite “Otrosí Digo”, se agravia de la extensión de la responsabilidad en forma solidaria. En primer término transcribe el artículo 63 del Código Fiscal T.O. 2011 y expresa que el mismo afecta el principio de personalidad y atribución de la pena. Cita doctrina y jurisprudencia.-----*

*-----Agrega que “resulta nítido que sólo puede ser sujeto de la pena, aquél que llevó a cabo la conducta típica, pues la finalidad de todo precepto penal es reprimir las conductas consideradas legalmente como antijurídicas, las cuales son concretadas por un determinado sujeto. La norma que nos ocupa, en función de lo dicho, es absolutamente irrazonable, porque califica la conducta de un sujeto como ilícita, y la consecuencia de esa actividad recae en otro sujeto distinto, ajeno al hecho que origina la sanción”. Por ello la norma es violatoria del derecho de defensa en juicio, por lo que plantea su inconstitucionalidad.-----*

*-----Menciona y considera aplicable al caso el fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Raso Francisco s/ sucesión”.-----*

*-----Entiende que no existe el elemento subjetivo necesario para atribuir responsabilidad solicitando nuevamente se declare la inconstitucionalidad del artículo 63 del Código Fiscal. Cita jurisprudencia.-----*



II. A su turno, la Representación Fiscal inicia su alegato reproduciendo lo dispuesto por los arts. 41 y 82 del Código Fiscal (T.O. 2011), y agrega que el requisito legal que se desprende de esas normas "se encuentra reglado por la Resolución Normativa 32/06 y sus modif".-----

-----Indica que los extremos necesarios para la procedencia de la sanción fueron verificados conforme Acta de Comprobación N° 611065 punto 2, obrante a fojas 3, instrumento que cumple con todas las formalidades de ley y no ha sido redargüida de falsedad. Concluye, que puede confirmarse la materialidad de la sanción, con sustento en los propios dichos del apelante, cuando afirma que "si bien se exhibieron dos COT y habiendo consultado no corresponde con la documentación exhibida...", que en modo alguno configura un error excusable.-----

-----Agrega, que "tal como consta en la citada Acta de Comprobación los COT N° 87AAE484211H Y N° 87AAE485011H que acompañan con el traslado, no se corresponden con la documentación respaldatoria de los mismos".-----

-----Recuerda que no le asiste razón al quejoso cuando afirma que la documentación exhibida resulta suficiente, remitiendo a fs. 188 y sgtes. de las actuaciones, donde el juez administrativo sostiene que el traslado de bienes dentro del territorio provincial, se encuentra reglado por lo establecido en los arts. 41 y 82 del C.F., art. 16 y 21 de la D.N. "B" N° 32/06 y art. 621 de su similar N° 01/04.-----

-----Por lo tanto, afirma que, tratándose de bienes trasladados en esta jurisdicción provincial, se debió contar con la documentación requerida por los mismos.-----

-----Por otro lado, en lo que tiene que ver con la "falta de afectación al bien jurídico tutelado esgrimida por el recurrente", advierte que las infracciones a los deberes formales "tienen por finalidad asegurar el regular funcionamiento de la actividad administrativa, tendiente a verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones puestas a cargo de los responsables" (conf. Lilian Gurfinkel de Wendy y Eduardo Angel Russo, *Ilícitos tributarios*, Ed. Depalma, 3° Ed. Actualizada, Año 1993, Buenos Aires, página 168). Trae a colación la sentencia recaída ante la misma empresa, registrada bajo N° 1894, 16/10/2014,

tramitada ante Sala I de este Tribunal.-----

-----Agrega que la afectación del bien jurídico tutelado tiene lugar con *"la ausencia del COT y Remito Electrónico, debiendo tener presente que la implementación de tal código tuvo en miras permitir la realización de controles más exhaustivos a efectos de aumentar el cumplimiento tributario."* Concluye que *"la conducta del contribuyente ha sido correctamente encuadrada en la infracción tipificada, y las defensas traídas no han logrado desvirtuar el acto en crisis, siendo por tanto ajustada a derecho la sanción aplicada"*.-----

-----En lo que tiene que ver con la irrazonabilidad y desproporcionalidad de la multa, indica que el juez administrativo *"ha tenido en cuenta las constancias obrantes en autos: el valor de la mercadería transportada (\$ 1.500.000...), como asimismo los agravantes o atenuantes establecidos por el artículo 7 del Decreto N° 326/97"*, por lo que la irrazonabilidad constituye un extremo que *"debe necesariamente acreditarse por medios idóneos aportados por el apelante"*. Acompaña jurisprudencia del Tribunal.-----

-----Finalmente, en lo relativo a la alegada improcedencia de la responsabilidad solidaria, señala que el instituto en tratamiento *"reconoce su fuente en la ley (art. 21, 24 y 63 del Código Fiscal t.o. 2011 y cc. Ants.), y que se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que revisten (...) o situación que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente de aquél. Se trata de una obligación a título propio, por deuda ajena."*-----

-----Indica que *"los responsables solidarios son aquellos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios, invirtiendo la carga de la prueba sobre los responsables, a efectos de la inexistencia de culpabilidad"*.-----

-----En relación a la aplicación de la Ley 19.550, responde transcribiendo jurisprudencia del Tribunal Fiscal y de la Corte Suprema Nacional.-----

-----En lo relativo a la aplicación del fallo "Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio" rechaza que la Suprema Corte de Justicia de esta Provincia haya declarado la inconstitucionalidad del art. 21



del Código Fiscal, lo que queda confirmado -según su entender- por las citas jurisprudenciales que transcribe-----

-----Por último, en torno a la constitucionalidad de las normas que prevén y sancionan la conducta infraccional, destaca, que, por el artículo 12 del mencionado cuerpo legal, se encuentra vedada tal declaración a los órganos administrativos, haciendo la salvedad de las jurisprudencia de la C.S.J.N. o S.C.J.N. que haya declarado la misma respecto de dichas normas.-----

-----De cuanto expone, solicita que se confirme la Disposición apelada.-----

**III.- Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine:** A efectos de expedirme en la presente causa, con motivo del recurso de apelación interpuesto contra la Disposición Delegada dictada por la ARBA N° 4971/15, a tenor de la cual se reprime la conducta de VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. *"por haber incurrido en la infracción prevista en el artículo 41 del Código Fiscal T.O. 2011...consistente el transporte de bienes de su propiedad dentro del territorio provincial, sin Código de Operación de Traslado o Remito Electrónico..."* (art. 2º) aplicándose (art. 3º) una *"multa de pesos trescientos setenta y cinco mil (\$375.000), conforme lo establecido por el último párrafo del artículo 60 del del Código Fiscal..."*, anticipo que la pretensión fiscal no puede ser convalidada en esta instancia, en razón que la situación planteada resulta idéntica a lo decidido en los autos "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A." de fecha 13/12/2018, Registro N° 4051.-----

-----En efecto, para la Autoridad de Aplicación, la situación descrita en estos actuados (Acta de fs. 3), implicó atribuirle a la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. una conducta infraccional en el **"carácter de propietario de los bienes transportados"** atento lo expuesto por los Considerandos del Acto (fs 187, 193 vta.) y luego ratificado por la Representación Fiscal en su alegato (fs. 256).-----

-----Por otro lado, debe tenerse presente que según lo establecido por el artículo 41 del Código Fiscal vigente a la hora de labrarse el Acta de Comprobación (septiembre/2011), momento en el que queda consumada la infracción y por ende la legislación a aplicar, 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, con el decomiso de los bienes transportes en infracción. Los demás supuestos serán reprimidos de conformidad a lo establecido en el artículo 60 del presente.” (el subrayado me pertenece).-----

-----De la norma transcripta se observa la importancia que adquiere la calidad que reviste el sumariado ante el incumplimiento detectado, es decir, si lo ha sido específicamente en carácter de “sujeto obligado a emitir los comprobantes que respaldan el traslado y entrega de bienes”, o bien como “propietario” de los bienes, pues ello conlleva la disímil consecuencia a los fines sancionatorios específicos que del último párrafo del propio artículo se desprende.-----

-----Siendo así, teniendo en consideración la plataforma fáctica que revela el caso en análisis, esto es la vinculación del sujeto con la cosa en su condición de propietario de la mercadería, y lo contemplado por la norma que regula este tipo de infracción -art. 41 del C.F.-, la Administración aplicó una sanción (multa) que no se encuentra prevista en el ordenamiento fiscal aplicable.-----

-----Tal afirmación encuentra justificación al apreciar que la ley (vigente -reitero- al momento del hecho) dispuso claramente que ante el incumplimiento del COT por el propietario de la mercadería transportada corresponde únicamente la pena consistente en el “decomiso de los bienes transportados en infracción”, sanción que -va de suyo- no es la ordenada en estas actuaciones.-----

-----En virtud de todo lo señalado, concluyo que el proceder fiscal se revela contrario a derecho, al penalizarse una conducta con una sanción no prevista legalmente (multa), debiendo, por ende, revocarse la Disposición apelada.-----



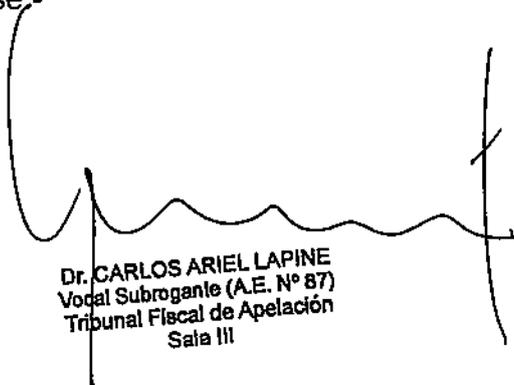
Provincia de Buenos Aires

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II

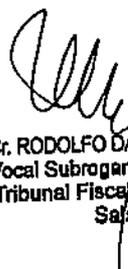
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte N° 2360-0367847-2011  
"VOLKSWAGEN ARGENTINA SA"

**POR ELLO, SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por la Dra. María Eugenia Bianchi, en carácter de apoderada de "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A." y por los señores Luis Enrique Merens y Viktor Klima por sus derechos, contra la Disposición Delegada N° 4971/15. 2º) Revocar la citada Disposición. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase -



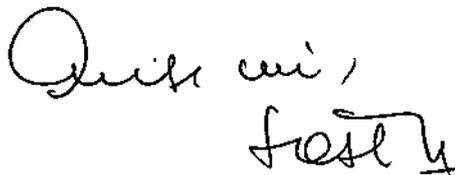
Dr. CARLOS ARIEL LAPINE  
Vocal Subrogante (A.E. N° 87)  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala III



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



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



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

REGISTRADA BAJO EL N° 4085  
SALA III

