



Provincia de Buenos Aires

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

LA PLATA, 25 de abril de 2019.-----

**AUTOS Y VISTOS:** El expediente administrativo número 2360-0415592 del año 2012, caratulado "VOLKSWAGEN ARGENTINA SA".-----

**Y RESULTANDO:** Que arriban las actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto, a fs. 75/89, 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 y Viktor Klima contra la Disposición Delegada SEFSC N° 4523/15, dictada por la Jefa del Departamento de Inspecciones Fedatarias, ARBA.-----

-----Mediante dicho Acto (obran a fs. 64/70) se sanciona a la firma en razón de haberse constatado el traslado de bienes de su propiedad 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 Fiscal (TO. 2011), aplicándose (art. 3º) una multa de pesos ciento cuarenta y dos mil quinientos (\$ 142.500), conforme artículo 82 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 Josef Klima y Luis Enrique Merens, atento lo normado por el artículo 63 del plexo legal mencionado.-----

-----A foja 1 del Alcance N°1 que corre a fojas 149, se ratifica la gestión de la Dra. María Eugenia Bianchi por el Sr. Viktor Klima.-----

-----Adjudicada la causa para su instrucción a la Vocalía de 9na. Nominación (fs. 152), a cargo de la Cra. Silvia Ester Hardoy, 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 8va. Nominación, Dra. Dora Mónica Navarro.-----

-----A fs. 155, se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 156/162.-----

-----A fs. 169 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 Cr. Rodolfo

Dámaso Crespi, quedando la Sala integrada con la Dra. Laura Cristina Ceniceros y el Dr. Carlos Ariel Lapine (Acuerdo extraordinario N°87/17).-----

-----A fs. 171/172, mediante sentencia registrada bajo el número 3969, se declaró la nulidad de lo actuado por la Dra. María Eugenia Bianchi como gestora de negocios del señor Luis Enrique Merens, en razón de no haber acreditado tal carácter.-----

-----A fs. 176 se comunica a las partes, que por Acuerdo Extraordinario N° 88/18, la instrucción de la causa estará a cargo del Dr. Carlos Ariel Lapine, manteniéndose la radicación en la Sala II.-----

-----A fs. 180 se tiene por cumplimentada la prueba documental acompañada, se desestima por innecesaria la pericial contable ofrecida y se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida.-----

**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 *"había emitido un remito electrónico por cada una de las unidades trasladadas, las que, de acuerdo a la fiscalización actuante, no reflejaban el valor de la mercadería"*.-----

-----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" peticionando que se revoque el acto impugnado y se deje sin efecto la multa aplicada.-----

-----Paso siguiente, bajo el título "Debido cumplimiento de las obligaciones a cargo de Volkswagen Argentina S.A." señala que "no surge del Acta de Comprobación ni de ninguna otra documentación aportada por ese organismo, cuál sería el valor real de la mercadería."-----

-----Agrega, que "de la documentación que amparaba el traslado y de las facturas que aquí se agregan, surge que el valor de la mercadería trasladada ascendía a la suma de USD 131.870,72, informándose un tipo de cambio de \$4,355 por cada dólar, lo que equivale a \$582.338,82". Concluye que los valores consignados en los remitos y en las facturas resultan coincidentes, y han sido informados al organismo al confeccionar el remito electrónico.-----

-----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 e 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 "Otro sí 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, al contestar el traslado conferido, la Representación Fiscal -en primer lugar- aclara que los agravios esgrimidos constituyen una reiteración de los esbozados en la etapa de descargo, los cuales han sido analizados oportunamente por el Juez Administrativo.-----

-----Continúa 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".-----

-----Manifiesta que "si bien es cierto que la mercadería estaba respaldada por los Remitos Electrónicos en sustitución del COT..., la misma no reflejaba el valor total de venta, que es lo que requiere la normativa a los efectos de denunciar el valor, es decir, el precio de la mercadería incluidos los impuestos."-----

-----Indica que los extremos necesarios para la procedencia de la sanción fueron verificados conforme Acta de Comprobación N° 699239 punto 2, obrante a fojas 3, instrumento que cumple con todas las formalidades de ley y no ha sido redargüida de falsedad. Concluye que el incumplimiento que genera la infracción, se verifica, al consignarse para cada remito, un remito electrónico cuyo valor en pesos (\$), resulta ínfimo, respecto del real de mercado.-----

-----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 *"independientemente que la mercadería haya sido trasladada con los correspondientes remitos físicos, la ausencia del referido Código de Transporte (COT) y/o Remito Electrónico, afecta la actividad fiscalizadora, lesionando en consecuencia, el bien jurídico tutelado por la normativa en cuestión"*.-----

-----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 relación a la *"inexistencia de elemento subjetivo para la consumación de la infracción"*, repara que de la legislación aplicable surge que *"los ilícitos tributarios tienen carácter objetivo"*. Menciona que tal criterio se desprende de la sentencia *"Pluma Blanca S.R.L."* dictada por la Sala II de este Tribunal del 29/05/2009, concluyendo que *"no se requiere la acreditación de culpa o dolo"* para la operatividad de la sanción.-----

-----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 (\$ 600.000...), 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, manifiesta que *"resulta impertinente la queja relativa a la extensión de las responsabilidad solidaria respecto de las multas generadas en una infracción cometida por un sujeto distinto, contraviniendo la atribución de la pena imperante en el campo penal, en tanto es dable destacar que a la luz de la autonomía del Derecho Tributario, dichas infracciones tienen caracteres propios..."*.-----

-----Concluye, que *no se requiere elemento subjetivo como requisito necesario para la extensión de responsabilidad, como pretende la quejosa*.-----

-----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.-----

-----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-----

-----De cuanto expone, solicita que se confirme la Disposición apelada. Y en relación al Caso Federal reservado, solicita tenerse presente para el momento procesal oportuno.-----

**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° 4523/15, 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 exhibir ni informar COT ni Remito Electrónico asociado a la documentación que ampara el traslado..." (art. 2º) aplicándose (art. 3º) una "multa de pesos ciento cuarenta y dos mil quinientos (\$142.500), conforme lo establecido por el segundo párrafo del artículo 82 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.-----

-----Para la Autoridad de Aplicación, la situación descripta 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 64, 67 vta.).-----

-----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 (mayo/2012), 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 transcrita 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".



Provincia de Buenos Aires

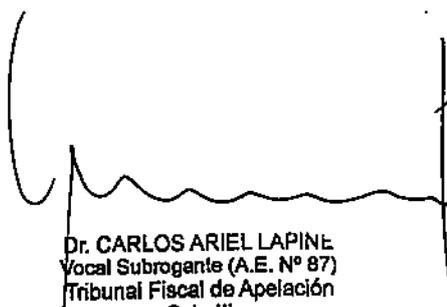
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
Centro Administrativo Gubernamental Torre II  
Piso 10 - La Plata

Corresponde al Expte. N° 2360-0415592-2012  
"VOLKSWAGEN ARGENTINA SA"

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.-----

**POR ELLO, VOTO:** 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 el señor Viktor Klima por sus derechos contra la Disposición Delegada N° 4523/15. 2º) Revocar la citada Disposición.-----



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

*Que veí,*  
*Jose*  
Dra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaria de Sala III

**VOTO DEL CR. RODOLFO DAMASO CRESPI:** Que por sus fundamentos adhiero al voto del Dr. Carlos Ariel Lapine.-----



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

*Que veí,*  
*Jose*  
Dra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaria de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

**VOTO DE LA DRA. LAURA CRISTINA CENICEROS:** Que por sus fundamentos adhiero al voto del Dr. Carlos Ariel Lapine.-----

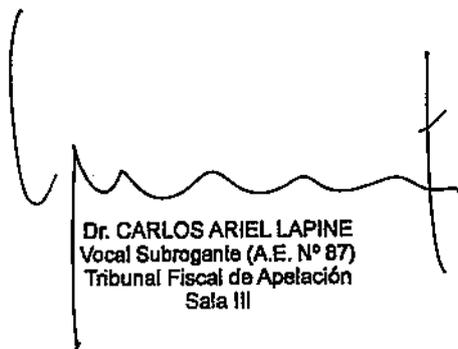
*Carle us,*



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

*Mercedes*  
Dra. MERSEDES ARACELI SASTRE  
Secretaria de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

**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 el señor Viktor Klima por sus derechos contra la Disposición Delegada N° 4523/15. 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

*Rodolfo*

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

*Quele mi,*



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

*Mercedes*  
Dra. MERSEDES ARACELI SASTRE  
Secretaria de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

REGISTRADA BAJO EL N° 4096  
SALA III