



LA PLATA, <sup>15</sup> de octubre de 2019.-----

**AUTOS Y VISTOS:** El expediente 2360-219736/15 caratulado "DEL PALACIO S.A."-----

**Y RESULTANDO:** Que arriban las actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto, a fojas 55/57, por el Sr. Mario Daniel Palacio, en carácter de presidente de "DEL PALACIO S.A.", con el patrocinio letrado del Dr. Alejandro Fidel Blanco, contra la Disposición Delegada SEFSC N° 78/16, dictada por el Jefe del Departamento Operaciones Olavarría, de la ARBA.-----

-----Mediante dicho Acto (obrante a fs. 31/35) se sanciona a la firma, en razón de haberse constatado el traslado de bienes de su propiedad dentro del territorio provincial, sin la documentación válida de respaldo, infringiendo así lo dispuesto por el artículo 41 del Código Fiscal (T.O. 2011), aplicándose (art. 2°) una multa de pesos cincuenta y un mil trescientos (\$ 51.300), conforme artículo 82 del Código citado.-----

-----Adjudicada la causa para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación (fs. 67), a cargo de la Dra. Mónica Navarro, se hace saber que conocerá en la misma la Sala III de este Tribunal, integrada con la Vocal de 7ma. Nominación, Dra. Mónica Viviana Carné y la Vocal de 9na. Nominación, Cra. Silvia Ester Hardoy.-----

-----A fs. 73, habiendo quedado consentida la integración de la Sala se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 74/76.-----

-----Que fojas 79 se tiene por agregada la prueba documental acompañada, y se reconduce la informativa propuesta conforme las atribuciones del artículo 20 inc. a) punto 4 de la Ley 7603/70. En cuanto a la prueba audiovisual se desestima por improcedente.-----

-----Que a fs. 86 se tiene por agregado el escrito y la documentación adjunta, clausurándose el período probatorio.-----

-----Que fojas 89 se dispone el llamado de autos para sentencia, providencia que se encuentra consentida.-----

-----Que a fs. 92 habida cuenta la renuncia de las Vocales integrantes de la Sala III para acogerse a los beneficios jubilatorios, se establece por Acuerdo

Extraordinario Nº 87/17, que la instrucción de la causa estará a cargo del Dr. Carlos Ariel Lapine -Vocal de la 5º Nominación-, quedando la Sala integrada con la Dra. Laura Cristina Ceniceros -Vocal de la 4º Nominación- y el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi -Vocal de la 6º Nominación-. Asimismo, se suspende el llamamiento de autos para sentencia (fs. 92).-----

-----Que por providencia de fojas 95 se reanuda el plazo para el dictado de la sentencia.-----

**CONSIDERANDO:** I.- En su escrito recursivo, la parte accionante se agravia, en primer lugar, del valor de la mercadería tenido en cuenta por la administración para determinar el monto de la multa. Relata que la Agencia tomó como valor de referencia el informado por el chofer, dando por cierta dicha suma, la que según se vuelca en el Acta de Comprobación, ascendería a \$ 216.000, cuando -a su entender- el mismo constituía un valor aproximado.-----

-----Señala que ARBA *"tiene que arbitrar los medios suficientes para la determinación del valor de la mercadería, dado que de no ser así, el contribuyente estaría abonando una suma muy superior a la que le correspondería hacer frente"* y por lo tanto, *"estaría constreñido a acatar una multa sobre la base de un monto muy superior al real, generándose a favor de la agencia de recaudación un enriquecimiento sin causa"*.-----

-----Agrega que, conforme surge del contenido de la factura respectiva cuyo original adjunta, emitida por Cervecería y Maltería Quilmes, el importe o valor neto de dicha mercadería asciende a \$ 127.730,41.-----

-----En segundo orden, se agravia del acto en cuanto sostiene que *"la sanción disciplinaria dispone que la mercadería transportada no poseía remito electrónico"*.-----

-----Arguye que *"existía documentación de respaldo del traslado de la mercadería; en el caso, Remito R 2034-00712250, de fecha 05 de Febrero de 2015 y COT Nº 22.AAA3940.15.H, válido hasta el día 12/02/2015"*, concluyendo que deviene en improcedente lo argumentado por el ente fiscal sobre la falta de documentación.-----

-----Por otro lado cuestiona que se haya hecho hincapié *"en que en el COT denunciado se pone como destino el domicilio de la calle Chascomús Nº 588 de*



*la localidad de Quilmes y no el de Chascomus 588 de la localidad de Mar de Ajó". Agrega que "dicha repartición no puede sujeta una sanción de multa que supera la suma de \$50.000, en un simple error de tipeo al ingresar la localidad de destino..., cuando el resto de los datos, incluyendo la calle y numeración son correctos y se desprenden del resto de la documentación adjunta...".-----*

*-----Agrega que "dicho error, de manera alguna, puede ser tomado como fundamento de la sanción", argumentando que "la documentación y el resto de las actuaciones debe interpretarse en su conjunto y no de manera aislada".-----*

*-----Finalmente, como último punto, entiende que "la agencia de recaudación reconoce y admite la existencia de un COT emitido por la empresa", al manifestar que "en el COT figuran 15.132 litros y del acta de comprobación se desprende que son 14.400 litros."-----*

*-----Señala que la empresa denunció en dicho COT, una mayor cantidad de mercadería respecto de la efectivamente transportada, y dicha circunstancia no es motivo de sanción por la norma imperante.-----*

*-----Agrega, que "muchas veces al momento de cargarse la mercadería y por cuestiones ajenas a la empresa que las transporta y la compra, falta en stock de la empresa fabricante, la mercadería solicitada, debiendo cargarse menos en dicha circunstancia totalmente ajena a esta parte y que no depende de la voluntad y escapa a cualquier previsión que se puede tomar al respecto".-----*

*-----Concluye que "la mercadería transportada estaba perfectamente avalada por la carta de porte y COT reconocido como existente por la propia agencia de recaudación".-----*

*-----Ofrece prueba documental, informativa y audiovisual.-----*

**II.-** A su turno, la Representación Fiscal se opone al progreso del recurso incoado contestando los puntos introducidos por la parte agraviada.-----

*-----Inicia su alegato reproduciendo lo dispuesto por el art. 82 del Código Fiscal (T.O. 2011), y el art. 621 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 01/04.-----*

*-----Asimismo señala que el artículo 6 de la Resolución Normativa N° 014/11, modificatoria de la Disposición Normativa N° 32/2006, estableció como requisito para el traslado de la mercadería, en su inciso 7: "El tipo de productos y las cantidades transportadas, así como su valor total".-----*

-----A continuación destaca que en el caso de autos se pudo comprobar a través del Acta N° 887982 de fs. 3/3 vta., que solicitada la documentación al conductor no se exhibe COT y consultada la WAP se constata que no existe remito electrónico, infringiendo los art. 15 de la R.N. Serie B N° 32/06 DN conc. y modif. (T.O. R.N. N° 14/11); art. 621 de la R.N. Serie B N° 01/04 y art. 41, 82 y ss. del Código Fiscal (t.o. 2011 y modif). Asimismo el inspector consigna en el acta, como "otro si digo" que *"exhibe COT N° 22AAA3940.15.H, el cual no resulta coincidente con la documentación de respaldo"*.-----

-----Menciona, reproduciendo lo manifestado por el juez administrativo, que *"los datos contenidos en el COT que presenta la firma difieren de lo constatado a través del Acta de comprobación..."*. Así, puntualiza que *"difiere la documentación de respaldo, ya que el traslado de la mercadería se efectuó con Remito R- N° 2034-00712250 y en los datos insertos en el COT, resulta "Carta de Porte N° 1227475..." y luego "...tampoco coinciden los datos de destino del traslado de la mercadería, conforme se advierte a fs. 223. A más, cabe agregar que tampoco coinciden los litros declarados en el COT con lo efectivamente declarado."*-----

-----Tilda de "irrelevante" la defensa ensayada respecto al error de tipeo al ingresar la localidad de destino y las cantidades transportadas, y aduce al respecto (con cita de antecedentes de este Tribunal) que *"tanto la doctrina como la jurisprudencia le ha reconocido a las Actas de Comprobación labradas por los agentes fiscales en ejercicio de sus funciones, el carácter de instrumentos públicos..."* y *"sólo podrían ser cuestionadas por juicio de redargución de falsedad."*, como así también 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 puesta a cargo de los responsables"*. -----

-----Agrega que la afectación al bien jurídico tutelado tiene lugar con *"la ausencia del COT confeccionado en debida forma, y de Remito Electrónico, toda vez que como se señaló, los datos contenidos en éste difieren con lo constatado por la Autoridad de Aplicación en el acta"*.-----

-----De cuanto expone, solicita la confirmación de la Disposición recurrida.-----



**III.- VOTO DEL DR. CARLOS ARIEL LAPINE:** Conforme ha quedado planteada la controversia, corresponde decidir si la Disposición Delegada SEFSC N° 78/16, dictada por ARBA, resulta ajustada a derecho.-----  
-----Así, corresponde analizar la conducta llevada a cabo por la empresa “DEL PALACIO S.A”, en su carácter de propietario de la mercadería transportada, en tanto ha dado lugar, según el criterio fiscal que será motivo de análisis, a la sanción aquí recurrida.-----  
-----En ese sentido, de la compulsa de las actuaciones puede observarse que las presentes se originan en un operativo de control de mercadería en tránsito, efectuado en la Ruta 11 Km 240 el día **5/2/2015**, a la altura de la localidad de General Conesa, provincia de Buenos Aires, donde se detiene un vehículo marca Ford Cargo, modelo 1722, dominio BWN 550, y acoplado marca Marmetti, dominio SBW 516, ambos de propiedad de la firma Del Palacio SA, conforme cédulas verdes que exhibe el conductor, quien manifiesta ser chofer de la firma titular del vehículo y encontrarse transportando mercadería propiedad de Del Palacio S.A.-----  
-----Asimismo, de las constancias del Acta de fojas 3, se evidencia que requerida por el Organismo recaudador la documentación respaldatoria de la mercadería transportada, el conductor presenta remito tipo R N° 2034-0712250 emitido por la firma Cervecería y Maltería Quilmes S.A., y, en forma contradictoria, el agente fiscalizador consigna que no exhibe COT ni remito electrónico, pero al cierre de las actuaciones expresa, en “otro si digo”, que “*exhibe COT N° 22AAA394015H...., el cual no resulta coincidente con la documentación de respaldo*”, sin especificar detalle alguno al respecto.-----  
-----Que de la inspección ocular del cargamento, el Fisco verificó el traslado de 1.200 esqueletos conteniendo 12 botellas de cerveza Quilmes por 1 litro cada una, cuyo valor aproximado asciende a la suma de \$ 216.000 (pesos doscientos dieciséis mil), según consta en el Acta de Comprobación supra mencionada, conforme lo informado por el chofer del transporte.-----  
-----Ahora bien, en el contexto de los hechos descriptos, cabe recordar que el artículo 41 (T.O. 2011) según Ley 14.394, vigente al momento de labrarse el Acta de Infracción, dispuso que: “*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 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.*-----

-----Que el artículo 82 del Código Fiscal (T.O. 2011), según Ley 14.553 establece, en lo pertinente, que: *“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 un mil quinientos (\$1.500)...*”-----

-----En el presente, ARBA optó por la aplicación de multa debiéndose analizar ahora las puntuales causales que dieron lugar a la misma.-----

-----Tal como surge del artículo 1° del Acto Apelado, la Autoridad de Aplicación, sancionó a la firma de marras, en cuanto afirma que constató el transporte de bienes de su propiedad, *“sin la documentación válida de respaldo”*, según se desprende de los considerandos del Acto en crisis (fs 33 vta.), por las diferencias encontradas entre el COT presentado por la firma y lo constatado por el agente en el Acta de Comprobación R-078 A N° 887982.-----

-----Al respecto, la Administración realiza un detalle de las diferencias detectadas por la fiscalización: *“En primer lugar difiere la documentación de respaldo, ya que el traslado de la mercadería se efectuó con un Remito R- N°*



2034-00712250 y en los datos insertos en el COT, resulta "Carta de Porte N° 1227475". En segundo lugar, "...tampoco coinciden los datos de destino del traslado de la mercadería (...) en donde se hace constar en el COT, como destino calle Chascomús N° 588 de la localidad de Quilmes, cuando del Acta de Comprobación se desprende que el chofer del transporte manifiesta que la mercadería se trasladaba hacia Av. Chascomús N° 588 de Mar de Ajó". Como tercer diferencia, la Agencia entiende que "en el COT figuran 15.132 litros y del Acta de Comprobación..., se desprende que son 14.400 litros..."-----

-----Así, frente a las causas por las cuales se funda la imputación, corresponde analizar si las diferencias advertidas por la Agencia, constituyen una falta a las obligaciones formales y justifican la aplicación de la multa.-----

-----Al respecto, adelanto opinión en sentido contrario, en tanto considero que el supuesto traído a esta instancia encuadra en la hipótesis prevista en el párrafo primero del art. 71 del Código Fiscal (t.o. 2011), en cuanto recepta el principio de insignificancia o bagatela, el que, tal como expuse in re "THERMODYNE VIAL SRL", del 17/4/2018, Registro 3962, encuentra cabida en la legislación impositiva en el campo de las infracciones a los deberes formales.

-----En efecto, amén de la contradicción que se plasma en el Acta de comprobación de traslados, puede decirse -a priori- que estamos en presencia de un traslado de mercaderías amparado con el correspondiente COT. -----

-----Ahora bien, en torno a la deficiencia de respaldar el traslado con la "Carta de Porte N° 1227475" inserta en el COT, en lugar del Remito R- N° 2034-00712250 exhibido, es de hacer notar que la omisión que se achaca no pasa de ser un impedimento de control de carácter abstracto, ni bien se repara que los funcionarios actuantes del Organismo habían obtenido, al momento de llevar a cabo el operativo, la información acerca de la mercadería declarada, toda vez que resulta coincidente -cualitativa y cuantitativamente- lo expuesto en el COT (fs. 23) y en el remito exhibido al tiempo del operativo fiscalizador (fs. 26), con la Carta de Porte Nro. 1227475 consignada en el COT, la que fuera agregada por la parte fiscalizada en oportunidad de la Audiencia -vide fojas 25-. Ante esta circunstancia, encuentro que la afectación del bien jurídico tutelado por la norma es insignificante y por tanto la conducta detectada debe considerarse

excluida de su ámbito de prohibición.-----

-----En el mismo orden de ideas, deviene evidente en autos el error material incurrido en la consignación del domicilio de destino declarado en el COT de marras, cuando indica Calle Chascomús N° 588 de la localidad de *Quilmes*, cuando del Remito exhibido, a fs. 26, y de lo manifestado por el chofer, surge como destino Av. Chascomús N° 588 de la localidad de *Mar de Ajó*, ya que tal extremo se revelaba de muy fácil dilucidación con tan sólo observar que el domicilio fiscal de la empresa es coincidente con la calle y localidad de Mar de Ajó mencionada, dirección -por otra parte- que ha sido tenida en cuenta por la Agencia recaudadora al momento de notificar las actuaciones, conforme surge de las constancias de fojas 9, más allá de aventurar que tal equívoco bien pudo pasarse por alto en la misma ocasión de la detención del vehículo en función de la dirección y sentido de la ruta por el cual circulaba y que demostraba hacía donde, efectivamente, se dirigía.-----

-----Finalmente, tampoco encuentro afectación al regular funcionamiento de la actividad administrativa tendiente a verificar y fiscalizar el cumplimiento de las obligaciones a cargo de los responsables, en la circunstancia de encontrarse consignados en el COT mayores cantidades de litros de bebida a los realmente constatados por la inspección ocular realizada. Las discrepancias entre las cantidades declaradas y las efectivamente transportadas no superan el diez por ciento y no resultan en defecto, deviniendo atendible y por demás verosímil lo manifestado al respecto por el apelante en cuanto a la falta en stock de la empresa fabricante de la mercadería solicitada, escapando dicha eventualidad a cualquier previsión que se pueda tener al tiempo de emitir el COT.-----

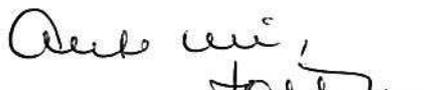
-----A la luz de la mirada del caso expuesta, que -entiendo- no puede soslayarse so pretexto de un eventual carácter objetivo que se atribuya a la infracción, es que considero plenamente reunido el recaudo previsto legislativamente en el art. 71 del CF, en cuanto dispone que no se aplicarán las multas por infracción a los deberes formales *“cuando la falta, por su carácter leve, sea carente de posibilidad de causar perjuicio al Fisco”*.-----

-----En este sentido, tal como anticipé, resultan plenamente aplicables los conceptos vertidos in re THERMODYNE VIAL SRL del 17/04/2018, cuando



expresé que “.....dicha norma legal no hace sino receptar el principio elaborado jurisprudencialmente, por el cual resultan atípicas las conductas que importan una afectación insignificante del bien jurídico tutelado a partir del establecimiento de una conducta punible. Ello implica que cuando la afectación del bien jurídico es insignificante o no repercute centralmente en el núcleo del bien al que la ley está destinada a proteger o es meramente tangencial al fin procurado por la norma, la conducta debe considerarse excluida de su ámbito de prohibición (conforme Sala III en “Cantenys Santiago” Sentencia del 10/4/07)”, agregando a continuación lo expuesto por la Dra. Ledesma en autos “Martínez Rivero. Rodrigo s/recurso de casación”, Cámara Federal de Casación Penal. Sala II sentencia del 19 de diciembre de 2014. cuando dijo -proponiendo absolver al monotributista en base a una herramienta legislativa que deja fuera de punición a las conductas que por su insignificancia, no afectan el bien jurídico tutelado o que, aún vulnerándolo, por aplicación del principio penal de insignificancia o bagatela se traduce en penas desproporcionadas o irracionales- que “este principio fue receptado por las legislaciones más modernas. concediendo al Tribunal la facultad de eximir de toda pena si su aplicación al caso concreto es poco beneficiosa o aún contraproducente desde el punto de vista de la prevención o cuando el hecho sea tan leve que aún la pena menor que la ley establece puede aparecer como demasiado”.....

**POR ELLO, VOTO:** 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Mario Daniel Palacio, en carácter de presidente de “DEL PALACIO S.A.”, con el patrocinio letrado del Dr. Alejandro Fidel Blanco, contra la Disposición Delegada N° 78/16. 2º) Revocar la citada Disposición.....

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

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

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Adhiero al voto del Dr. Carlos Ariel Lapine.-----

*Adhiero,*

*[Signature]*  
Dra. MERCEDES ARACELI SASTRE  
Secretaría de Sala III  
Tribunal Fiscal de Apelación

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

**VOTO DE LA DRA. LAURA CRISTINA CENICEROS:** Adhiero al voto del Dr. Carlos Ariel Lapine.-----

*Adhiero,*

*[Signature]*  
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

**POR ELLO, SE RESUELVE:** 1º) Hacer lugar al recurso de apelación interpuesto por el Sr. Mario Daniel Palacio, en carácter de presidente de "DEL PALACIO S.A.", con el patrocinio letrado del Dr. Alejandro Fidel Blanco, contra la Disposición Delegada N° 78/16. 2º) Revocar la citada Disposición. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase.---

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

*[Signature]*



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-219736-15  
" DEL PALACIO SA "

II que firma .

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

Aut. me,

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

REGISTRADA BAJO EL N° 4163  
SALA III

