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

**Sentencia TFABA**

**Número:** INLEG-2024-08816937-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 14 de Marzo de 2024

**Referencia:** "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A 2360-0375618/16"

---

**AUTOS Y VISTOS:** El expediente 2360-375618 del año 2016 caratulado: "VOLKSWAGEN ARGENTINA SA".

**Y RESULTANDO:** Que arriban las actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto a fs. 151/169, por la Dra María Eugenia Bianchi, en carácter de apoderada de "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A." y de los Sres. Hernán Pablo Vázquez y Gustavo Luis Dozo, y como gestora de negocios de los Sres. Pablo Ramón DI SI y Marcellus PUIG, contra la Disposición Delegada SEATyS Nº 8154, dictada el 31 de julio de 2019 por el Departamento de Fiscalización Presencial II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.

Mediante dicho Acto (obrante a fs. 103/109) 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 (Ley Nº 10.397, t.o. 2011 y modificatorias), aplicándose, en su artículo 3°, una multa de pesos quinientos setenta mil ($ 570.000,00), conforme artículo 82 del código citado. Asimismo, por el artículo 9°, se extiende la responsabilidad solidaria a los Sres. Pablo Di Si, Marcellus Puig, Hernán Pablo Vázquez y Gustavo Luis Dozo.

A fs. 220 se adjudica la causa para su instrucción a la Vocalía de 8va. Nominación, haciéndose saber que conocerá en la misma la Sala III.

A fs. 223/224, mediante Sentencia registrada bajo el número 4205, se declaró la

nulidad de lo actuado por la Dra. María Eugenia Bianchi, en representación de los Sres. Pablo DI SI y Marcellus PUIG, por motivo de no haberse acreditado la personería invocada ni ratificado la gestión alegada, en los términos del artículo 48 del C.P.C.C.B.A. (artículo 4° del C.F.). A fs. 227 se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 231/237 (artículo 122 del Código Fiscal).

A fs. 238/244 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 y de los Sres. Hernán Vázquez y Gustavo Dozo, haciéndolo con el patrocinio letrado de la Dra. Marcela Fiocco.

A fs. 251, se hace saber que la Sala III ha quedado definitivamente integrada por el Dr. Ángel Carlos Carballal, a cargo de la Vocalía instructora, conjuntamente con el Cr. Rodolfo Dámaso Crespi y el Dr. Luis Alejandro Mennucci en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ord. Nº 61/23 y Ac. Ext. N° 102/22); se provee asimismo el ofrecimiento probatorio propuesto por la apelante y consentida que fuera la integración de la Sala, se dicta el llamado de autos para sentencia (artículo 126 del Código Fiscal t.o. 2011).

Finalmente, a fs. 259 se tiene por presente la renuncia del Sr. Gustavo M. Rapisardi y de la Dra Marcela A. Fiocco al mandato y al patrocinio de VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A, respectivamente y por presentado al Dr. Juan Martín Jovanovich en carácter de apoderado y letrado patrocinante de VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A.

**Y CONSIDERANDO**: I. En su escrito recursivo, la firma comienza su relato expresando los agravios que le causa el acto apelado. Es así que, afirma la inexistencia parcial de la infracción por haberse dado cumplimiento de la totalidad de las exigencias que establece la normativa para seis (6) de los nueve (9) vehículos trasladados.

En ese entendimiento, continua manifestando que tal como se desprende del Acta de Comprobación R-078 A Nº 925972, la misma se llevo a cabo el día 18 de abril de 2016 a las 14,10 hs. Y que la fiscalización en las facultades que le confiere la normativa, requirió al conductor la documentación respaldatoria de la mercadería transportada, dejando constancia expresamente en el acta de comprobación que el conductor exhibió los remitos tipo “R” de los automóviles 0 km transportados, propiedad de la firma Volkswagen Argentina S.A.

Avanzando con su relato, expone que en dicha acta también se dejó constancia que no se habría informado COT ni remito electrónico, por lo que a juicio de los

actuantes se habría infringido en principio lo establecido en el articulo 16 de la DN Serie B Nº 32/06 y sus modificatorias y complementarias en el articulo 621 de la DN Serie B Nº 01/20014, encuadrando la conducta en los artículos 41, 82 y cctes. del Código Fiscal.

Destaca que de las actuaciones surge que en la inspección ocular efectuada por los funcionarios de ARBA, el cargamento objeto de la presente constaba de cuatros (4) Suran 1.6 tres (3) Amarok 2.0 TDI y dos (2) Voyage 1.6, conforme el detalle de la documentación exhibida.

Continua reproduciendo, que no se le notificó el contenido del acta ni tampoco le fue notificada fehacientemente la celebración de audiencia a los fines de formular su descargo. Agrega que espontáneamente se presento en las actuaciones acompañando prueba documental, que demostraría que la documentación cumplía con todos los requisitos legales exigidos a la fecha para seis (6) de los nueve (9) vehículos transportados. Adjuntó COT Nº 150549406 de con los Remitos “R” Nº 0113-00004921 / 4922 / 4923 /4924 / 4937 y 0112- 00003295 debidamente generado por la empresa transportista “Cooptacord Ltda.”, por cuenta y orden de la firma contribuyente y con anterioridad al inicio de la inspección.

Plantea en subsidio, “ausencia de lesión al bien jurídico tutelado”, transcribe el artículo 82 del Código Fiscal, argumentando que “los hechos descriptos en el acta de comprobación... no configuran la infracción que describe el tipo antes citado, ya que la mercadería transportada poseía su correspondiente respaldo documental (remitos manuales tipo “R” y cartas de porte, en todos los casos), 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 (cfr. CUIT, domicilios relevados, etc)”.

Afirma que “la conducta reprochada por la administración provincial no cae bajo el encuadre típico de la figura prevista en el art. 82 del Código Fiscal (t.o. 2011), ya que la mercadería transportada tenía el respaldo documental suficiente para garantizar plenamente las facultades de verificación y fiscalización de la renta pública,...sin lesión al bien jurídico protegido...”(RG 1415 AFIP).

Menciona que “la potestad fiscalizadora de la ARBA no se vio vulnerada en ningún momento ya que, se insiste, tal como surge del Acta de Comprobación, el transportista exhibió la documentación que amparaba el traslado, la que era apta e idónea para poner en conocimiento de los verificadores los detalles y demás circunstancias que hacían a la situación impositiva de la operación realizada, de los bienes transportados y de sus destinatarios”.

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 -explica- 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 allí resuelto es aplicable al caso de autos dado que la mercadería transportada contaba con su respaldo documental “a través de los remitos y cartas de porte constatados en la propia acta de comprobación e intervenidos por los agentes actuantes”. Cita fallo de la Sala I de este Tribunal (autos “Frigorifico Rydahns S.A.” de fecha 28/02/2019).

En otro punto titulado “Exceso de punición” y “Ausencia de razonabilidad del acto administrativo”, expresa que la resolución aplica una “multa graduada bastante lejos del mínimo de la escala penal...” lo cual “ha dado lugar a un claro exceso de punición contrario al fin del instituto y, al principio de razonabilidad, rector de todo acto de la administración pública provincial.”

Agrega que la irrazonabilidad de la sanción surge “más evidente frente a la insignificancia jurídica de la conducta del infractor, pues la multa aplicada resulta excesivamente rigurosa y desproporcionada con relación al hecho atribuido a Volkswagen Argentina S.A”. Plantea la inconstitucionalidad de la base de cálculo de la multa aplicada.

Reproduciendo jurisprudencia del Juzgado en lo Correccional de Mar del Plata N° 5 (en autos caratulados “Cablevisión S.A.” del 14/10/2009), manifiesta 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.

Peticiona en subsidio la reducción de la multa al mínimo legal.

Finalmente, se agravia de la extensión de la responsabilidad solidaria manifestando que la atribución “que se pretende endilgarle…carece de todo sustento tanto en los hechos como en el derecho aplicable”. Invoca a su favor doctrina y jurisprudencia (SCBA “Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso Francisco. Sucesión y otros. Apremio”).

Invocando el principio de personalidad de la pena, concluye que “el reproche y la pena fiscal no pueden aplicarse mecánicamente ni extenderse válidamente a terceros que no intervinieron en los hechos, ya que ello se encuentra en pugna con el citado principio fundamental de culpabilidad y de proscripción de la

responsabilidad penal objetiva".

Ofrece prueba documental y pericial contable. Hace reserva de caso extraordinario Provincial y Federal.

**II.-** A su turno, la Representación Fiscal se opone al progreso del recurso incoado advirtiendo que "el apelante reitera los planteos y fundamentos esgrimidos en la etapa de descargo, los que fueron analizados y refutados pormenorizadamente por el Juez Administrativo en los considerandos de la disposición en crisis".

A continuación, aclara que el régimen legal vigente "en relación al traslado de la mercadería" se encuentra comprometido "por un lado, por la Resolución General 1415/03 AFIP y modificatorias, y por el otro, el establecido en el art. 41 del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires (T.O. 2011) regulado por la Disposición Normativa 32/06", agregando que los mismos son "complementarios, más no excluyentes. "Por dicha razón, la sumariada debió contar con la documentación requerida por ambos regímenes confeccionada en debida forma y según las condiciones exigidas" por ARBA, "lo cual no aconteció en autos". Cita fallo del Tribunal Fiscal (Sala I autos "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A. del 16/10/2014).

Entiende, que el en cuanto a la insistencia en la línea defensiva planteada por el apelante de haber emitido COT en relación a algunos vehículos, remite y transcribe los dicho por le Juez Administrativo, que en lo medular sostiene la falta de relación entre el único COT emitido por Volkswagen S.A. con fecha 18/04/16 y la documentación y mercadeara transportada objeto de la presente.

En cuanto a la queja vinculada a la falta de afectación al bien jurídico tutelado, expresa 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 Ángel Russo, ilícitos tributarios, Ed. Depalma, 3° Ed. Actualizada, Año 1993, Buenos Aires, página 168). Ello así, basta la potencialidad del efecto dañoso, al interferir en el debido funcionamiento de la Administración". Cita en apoyo de su postura jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelación (Sala III "Urruti Quintana SRL" de fecha 16/07/2013).

En relación a la alegada irrazonabilidad y desproporcionalidad de la multa impuesta, señala que la misma ha sido graduada "teniendo en consideración, además del valor de los bienes transportados, elementos agravantes y atenuantes, conforme artículo 7 Decreto Nº 325/97 y su fijación se encuentra dentro de la escala legal…".

Rechaza la aplicación al presente de la sentencia recaída en el expediente N° 2360-0278698/10 "por tratarse de cuestiones fácticas disímiles".

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...”.

Por último, en lo que refiere a la extensión de la responsabilidad solidaria, expresa que “el instituto en materia fiscal reconoce su fuente en la ley (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal T.O 2011 y modif) y se encuentra en cabeza de quien, o quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto como sujetos pasivos directos del tributo, por la especial calidad que reviste o la posición o situación especial que ocupa, el Fisco puede reclamarle la totalidad del impuesto, multa y recargo adeudado de manera independiente a aquel. Ello por cuanto la ley los coloca en el mismo lugar que el contribuyente principal a efectos del cobro de lo adeudado al Fisco… Se trata de una obligación a titulo propio por deuda ajena”.

Indica que los “responsables solidarios son aquéllos que administran o disponen de los fondos de los entes sociales y se hallan obligados a cumplir con los deberes tributarios”.

Alega que la norma “solo le exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar la responsabilidad. La prueba de la inexistencia de culpa se encuentra en cabeza de los responsables (Conf. art 24 Código Fiscal -T.O. 2011 y modif)”.

Por último, en lo vinculado a la declaración de inconstitucionalidad del art. 21 del Código Fiscal y la aplicación del fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/ Juicio de Apremio” de fecha 2/07/2014, advierte que la Suprema Corte de Justicia de esta provincia “no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así, la mayoría, compuesta por los Dres. Soria, Hitters de Lázzari y Kogan, no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió -con el voto de la minoría- la resolución del fallo que ha sido la de RECHAZAR el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada de la inconstitucionalidad”. Añade que lo expuesto se ve confirmado por sentencia de la Cámara en lo Contencioso Administrativo de San Martín, del Juzgado Contencioso Administrativo n° 2 de San Isidro y de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás.

Destaca que la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de La Plata “ha convalidado la constitucionalidad del régimen de solidaridad tributaria provincial en las actuaciones “YELL Argentina S.A -Meller Comunicaciones S.A y otro c/ Tribunal Fiscal de Apelación s/ Pretensión Anulatoria (12/07/12 Causa 15.129)”.

**III.- Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal:** Conforme ha quedado planteada la

controversia, corresponde decidir si la Disposición Delegada Nº 8154/19 dictada por la ARBA, resulta ajustada a derecho.

En 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 raíz de un control de la “Mercadería en tránsito” llevado a cabo por ARBA en la Autopista Buenos Aires-La Plata (Mano a La Plata), de la localidad de Hudson, 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° 925972 (agregada a fs. 2) confeccionada el 18 de abril del año 2016, que los fiscalizadores detuvieron un vehículo marca Scania modelo Cargo R420 4X2 dominio GOF 163 conducido por el Sr. Iriarte Tapiri Agustín, el cual les manifestó que se hallaba transportando mercadería propiedad de la firma Volkswagen Argentina S.A., desde el domicilio sito en “Ruta Panamericana y 193 Km 48,200 de Zarate” (Provincia de Buenos Aires) para ser entregada a “Autotag S.A” en su domicilio de Avda. Calchaquí Nº 252 de la ciudad de Berazategui, Provincia de Buenos Aires, mostrando como documentación respaldatoria de los bienes transportados Remito “R” Nº 0113-00004921/4922/4923/4924/4937 y Remito R Nº 0112-00003295/3296/3297/3298 de la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A, todos de fecha 18/04/2016. Se aclara que no exhibe COT y no registra haber tramitado remito electrónico, incurriendo así, en la comisión de la infracción tipificada en el art. 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 (to RN 14/11 y modif).

Seguidamente, el conductor del camión procedió a realizar un inventario de la mercadería transportada, la cual consistía en nueve (9) vehículos: cuatro (4) “Suran” 1.6; “ tres (3) Amarok 2.0 TDI y 2 VOYAGE 1.6” por un valor total estimado de $ 3.000.000.

Para la Autoridad de Aplicación, la situación descripta implicó atribuirle a la firma VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A., en el carácter de “propietario de los bienes transportados”, una conducta infraccional por motivo de quebrantar el artículo 41 del Código Fiscal (texto según Ley N° 14.394), según se desprende de la integridad de la Disposición, aplicándole una multa de pesos quinientos setenta mil ($ 570.000) de acuerdo a la sanción establecida en el segundo párrafo del artículo 82 del mismo Plexo Legal.

A los fines de esclarecer el asunto, resulta importante recordar lo establecido por la

legislación vigente al momento de labrarse el Acta de Comprobación (abril/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 21 de la Disposición Normativa Serie "B" Nº 32/2006 (t.o. por Resolución Normativa N° 14/2011) exigía: *"...Hasta tanto esta Autoridad de Aplicación disponga lo contrario, el cumplimiento de la obligación prevista en la presente deberá observarse, exclusivamente, cuando se verifiquen las siguientes condiciones: 1.- Se transporten o trasladen por tierra: 1.1. Alguna de las especies de bienes que se detallan en los Anexos correspondientes que forman parte de la presente, de acuerdo a las condiciones establecidas en los mismos o, 1.2. Bienes distintos de aquellos a los que se hace referencia en el subinciso 1.1, cuyo valor sea igual o superior a la suma de pesos treinta mil ($30.000), o cuyo peso sea igual o superior a cuatro mil quinientos kilogramos (4.500 kg.)…".*

De toda la normativa transcripta surge la obligatoriedad que recae -en este caso concreto- del propietario o poseedor de la mercadería de obtener, en cada traslado que realice en el territorio de la provincia de Buenos Aires (siempre que se presenten los requisitos del párrafo que antecede), el código de operación de traslado o transporte (COT).

Cabe manifestar que del Acta de Comprobación (adunada a fs. 2) se verifica que sin perjuicio de que la falta de exhibición del código de operación de traslado o transporte (COT) pertinente al momento de la inspección y exhibiendo únicamente remitos, daría lugar a la sanción que establecida el artículo 82 del Código Fiscal, no puedo dejar de mencionar que de la documental acompañada en esta instancia y en las que sucedieron a este Tribunal, la empresa acompaña el COT 150549406 y Remitos Electrónicos Nº 91 R 000000027274; 91 R 000000048885; 91 R 000000048894; 91 R 000000053316; 91R 00000005332 y 91 R 000000053334, con fecha 18/04/2016, emitidos entre las 7,23 y las 7,25 hs. Del día del transporte (vide fs 186/216), de donde surge que efectivamente parte de la mercadería transportada contaba con la documentación correspondiente, a saber seis (6) de un total de nueve (9) vehículos (1 Suran 1.6; 3 Amarok 2.0L TDI y los dos (2) vehículos Voyage 1.6).

Ahora bien, en relación a las defensas alegadas por la sociedad, cabe desestimar -en primer lugar- la falta de afectación del bien jurídico tutelado, consistente en alegar que de la documentación acompañada "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 (cfr. CUIT, domicilios relevados, etc)", por motivo de que la sola ausencia de exhibición de COT vulnera lo dispuesto por el artículo 41 del C.F.. Ahora bien, nótese sin perjuicio de ello, que del acta comprobación de fs. 2 surge que el inspector verificó de la base de datos WAP y dejó asentado que la firma Volkswagen no poseía COT ni remito electrónico. Que tal como surge de la documentación agregada a fs. 186/216 la misma fue emitida por la empresa COOP. TA CORD LTDA COOPERATIVA DE PROVISIÓN, encargada del transporte.

En tal sentido, puede advertirse que sin perjuicio de no haberse exhibido por el chofer la documentación correspondiente, lo cierto es que la ARBA podría y debería haber constatado la posibilidad de que dichos documentos fueran expedidos por la transportista, amén de lo que a su respecto reza en art. 41 del Código Fiscal *"... 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..."* .

Si bien surge que la mercadería era propiedad de Volskwagen, el chofer trabaja para una empresa distinta COOP. TA CORD LTDA COOPERATIVA DE PROVISIÓN.

Sin perjuicio de existir la documentación correspondiente, lo cierto es que la misma no fue expedida a su requerimiento por los agentes de fiscalización, incumplimiento claramente un deber formal, el cual podrá ser castigado aun duramente (clausura,

decomiso de mercadería, cuantiosas multas) cuando por sus características produzcan un daño evidente e importante al bien jurídico tutelado, esto es, las facultades de verificación y fiscalización de la Administración Tributaria.

Que ha sido clara nuestra más alta jurisprudencia respecto de la importancia del cumplimiento de los deberes formales por parte de los contribuyentes y demás obligados: *"...no se nos escapa la importancia innegable que reviste, en materia fiscal, la emisión, registración y conservación de los comprobantes y demás documentos respaldatorios de todas las operaciones, en especial las comerciales, que realizan los contribuyentes de los diversos tributos, puesto que se hallan ligadas, en forma más o menos directa, a la determinación de sus obligaciones sustantivas... la sujeción de los particulares a los reglamentos fiscales constituye el núcleo sobre el que gira todo el sistema económico y de circulación de bienes, a lo que se agrega que la tan mentada equidad tributaria se tornaría ilusoria de no mediar, al menos, el cumplimiento de los deberes formales establecidos en cabeza de quienes tengan responsabilidad impositiva (Fallos: 314:1376; 316:1190)...pues aunque se trate de un incumplimiento a deberes formales, es sobre la base -al menos de la sujeción a tales deberes que se aspira a alcanzar el correcto funcionamiento del sistema económico, la erradicación de circuitos marginales de circulación de los bienes y el ejercicio de una adecuada actividad fiscalizadora, finalidad que, en sí, se ve comprometida por tales comportamientos..."* (del dictamen del Procurador General que la Corte hace suyo en autos "A.F.I.P. c. Povolo, Luis D.", Sentencia del 11/10/2001).

Por lo expuesto, resulta evidente que la infracción se ha tipificado al momento de efectivizarse el transporte cuya verificación y fiscalización se intentara por inspectores de la Agencia de Recaudación y cuyo accionar se viera obstaculizado por la falta de documentación respaldatoria correspondiente para tres (3) vehículos y la falta de exhibición de la misma para otros 6, al momento de su traslado de la mercadería trasportada.

Entiendo que dicho extremo, sumado a la importancia y valor de la mercadería transportada, impide hablar de insignificancia o bagatela, recordando asimismo que el desmedro al bien jurídico tutelado en este tipo de infracción formal, no puede ser subsanado mediante presentaciones posteriores.

Paralelamente, tampoco puede descartarse la existencia del elemento subjetivo, el que al menos bajo una evidente negligencia, se verifica en el accionar de la empresa.

Dicho esto, y conforme las atribuciones conferidas al Cuerpo por el artículo 29 del Decreto-Ley 7603/70 y sus modificatorias, la Sala se encuentra facultada para

analizar si la graduación de la pena resulta razonable y proporcional para el caso en cuestión. Sobre esto, me permito recordar que se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen sancionatorio tienen naturaleza penal. Así lo ha planteado desde antiguo la Corte Suprema de Justicia de la Nación (Fallos: 183:216, de fecha 19/09/36), y sostenido férreamente desde el año 1968 (autos “Parafina del Plata S.A.”, fallado el 02/09/68, publicado en L.L. 133-449) hasta la actualidad, teniendo una jurisprudencia invariable en lo concerniente a la naturaleza jurídica penal de los ilícitos tributarios y, en consecuencia, entendiendo procedente la aplicación a dichas infracciones de los principios que rigen el derecho penal, sobre todo aquellos de raigambre Constitucional. En este marco, se observa que la Autoridad aplicó una multa por la suma de $ 570.000, la cual resulta equivalente al 19 % del valor total de la mercadería trasladada ($ 3.000.000), valuación que -vale resaltar- no ha sido cuestionada por la firma.

En este orden, se aprecia que el Fisco funda esa magnitud de conformidad con lo dispuesto por el artículo 7° del Decreto Nº 326/97, merituando como agravante de la sanción a “la envergadura del giro comercial del contribuyente” (inciso i del Decreto) mientras que hizo lo propio pero como atenuante a “la conducta observada respecto a sus deberes formales y obligaciones de pago con anterioridad de la fiscalización o verificación” (inciso c) del referido artículo).

A ello, considero que debe sumarse un elemento trascendental que si bien carece de valor suficiente como eximente de sanción, sí debe ser merituado como un importante atenuante. Me refiero, concretamente, a la exhibición ante la fiscalización de los remitos físicos de los cuales surgen los datos esenciales de las operaciones, como el detalle de la mercadería transportada, su identificación y de su propietario y de la existencia de la documentación correspondiente (aunque no exhibida a su requerimiento) de 6 de los 9 vehículos transportados.

En ese orden, deviene atendible el planteo del apelante. Teniendo en cuenta el fundamento en que reposa el “principio de proporcionalidad”, que obliga a jerarquizar las lesiones y establecer un orden de coherencia entre las magnitudes de las penas asociadas a cada conflicto que es materia de juzgamiento y que, además, exige que exista una razonable relación entre el fin perseguido por la ley y el medio utilizado para alcanzarlo, considero que corresponde confirmar parcialmente la resolución dictada por el juez administrativo, aunque reduciendo la sanción dispuesta al mínimo de la escala legal (15% del valor de la mercadería transportada, es decir, la suma de $ 450.000), lo que así declaro.

Que sentado lo que antecede, corresponde abocarse al análisis de aquellos agravios vertidos por los Sres Gustavo Luis Dozo y Hernán Pablo Vazquez en el recurso de

apelación, vinculados a la solidaridad -en materia sancionatoria- involucrada en autos.

Sobre el punto, se advierte que -recientemente- la Suprema Corte de Justicia de la Provincia tuvo oportunidad de abordar la problemática vinculada a la constitucionalidad del sistema de responsabilidad solidaria trazado hace 25 años por el Código Fiscal (En autos "Toledo, Juan Antonio contra A.R.B.A. Incidente de revisión", Sentencia del 30 de agosto del 2021 y en autos "Fisco de la Prov. de Bs. As. C/ Insaurralde, Miguel Eugenio y ot. s/ Apremio. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 71.078) y "Casón, Sebastián Enrique c/ Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley" (A. 72.776), ambos del 31 de agosto de 2021), declarando por mayoría la inconstitucionalidad e inaplicabilidad de los artículos 21, 24 y 63 del Código Fiscal.

Tal extremo configura la hipótesis habilitante para que este Tribunal ejerza la facultad que le confiere el artículo 12 del mismo Código (*"Los órganos administrativos no serán competentes para declarar la inconstitucionalidad de normas tributarias pudiendo no obstante, el Tribunal Fiscal, aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación o Suprema Corte de Justicia de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dichas normas"*).

Haciendo mérito de ello, coincido con el criterio resolutivo del antecedente "Toledo" estrictamente en materia sancionatoria (artículo 63 del Código Fiscal), asumiendo como propios los argumentos expuestos en los antecedentes citados para declarar esta norma inoponible en el caso evaluado, al atentarse contra el principio de la personalidad de la pena, analizando aquí la cuestión, en el contexto penal correspondiente.

Por ello, entiendo que debe dejarse sin efecto la solidaridad endilgada a los Sres. Gustavo Luis Dozo y Hernán Pablo Vázquez, lo que así voto.

**POR ELLO, VOTO: 1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Dra. María Eugenia Bianchi, en carácter de apoderada de "VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A." y de los Sres. Hernán Pablo Vázquez y Gustavo Luis Dozo, contra la Disposición Delegada SEATyS Nº 8154/19. **2º)** Reducir la sanción aplicada en el artículo 3° del acto apelado, a la suma de Pesos cuatrocientos cincuenta mil ($ 450.000). **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 9° del acto apelado, respecto de los Sres. Hernán Pablo Vázquez y Gustavo Luis Dozo. **4º)** Confirmar en lo demás el acto apelado, en cuanto ha sido materia de agravio.

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Que, tal como ha quedado

delineada la controversia en la presente instancia, y destacando las particulares circunstancias acreditadas en el expediente, debo señalar que, en virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal instructor con respecto a la sanción aplicada -reducción al mínimo legal- y la responsabilidad solidaria e ilimitada extendida a los apelantes (sin perjuicio de remitir, en este último punto y a mayor abundamiento, a mi voto para la causa “Distribución Masiva S.A.”, Sentencia de Sala III registrada bajo el N° 4425); lo que así declaro.

**VOTO DEL DR. LUIS ALEJANDRO MENNUCCI:** En virtud de los fundamentos expuestos en su voto, adhiero a lo resuelto por el Vocal Instructor; lo que así declaro.

**POR ELLO, SE RESUELVE: 1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la Dra. María Eugenia Bianchi, en carácter de apoderada de “VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A.” y de los Sres. Hernán Pablo Vázquez y Gustavo Luis Dozo, contra la Disposición Delegada SEATyS Nº 8154/19. **2º)** Reducir la sanción aplicada en el artículo 3° del acto apelado, a la suma de Pesos cuatrocientos cincuenta mil ($ 450.000). **3°)** Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 9° del acto apelado, respecto de los Sres. Hernán Pablo Vázquez y Gustavo Luis Dozo. **4º)** Confirmar en lo demás 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: 2024.02.27 14:10:19 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Angel Carballal
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by CRESPI Rodolfo Damaso
Date: 2024.02.28 09:50:16 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Rodolfo Crespi
Vocal titular
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by MENNUCCI Luis Alejandro
Date: 2024.03.13 09:06:33 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Luis Mennucci
Conjuez Art. 8 LEY 7603
Tribunal Fiscal de Apelación

Digitally signed by SASTRE Mercedes Araceli
Date: 2024.03.14 12:30:39 ART
Location: Provincia de Buenos Aires

Mercedes Sastre
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: 2024.03.14 12:30:34 -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-2024-08817628-GDEBA-TFA

LA PLATA, BUENOS AIRES
Jueves 14 de Marzo de 2024

**Referencia:** “VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A 2360-0375618/16”

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2024-08816937-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el Nº 4699.

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: 2024.03.14 12:32:25 -03'00'

Mercedes Sastre
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: 2024.03.14 12:32:18 -03'00'