



**GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

**Sentencia TFABA**

**Número:**

**Referencia:** “VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A.” 2360-0375308/16

---

**AUTOS Y VISTOS:** El expediente 2360-0375308 del año 2016 caratulado: “VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A.”

**Y RESULTANDO:** Que arriban las actuaciones a esta Alzada con motivo del recurso de apelación interpuesto por la Dra. María Eugenia Bianchi a fs. 113/131, 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 N° 7592, dictada el 24 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 (obranste a fs. 99/106) 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, aplicándole, en su artículo 3°, una multa de Pesos quinientos treinta y dos mil (\$ 532.000,00), 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.

Habiéndose elevado las actuaciones a esta Instancia a fs. 171 (artículo 121 CF), a fs. 173 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 176/177, mediante Sentencia de fecha 3 de marzo de 2020, registrada bajo el número 4206, 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. (aplicable al caso conforme artículo 4° del CF).

A fs. 180 se reanudan los plazos procesales y se ordena el traslado del recurso a la Representación Fiscal, quien contesta los agravios en su escrito de fs. 184/191 (artículo 122 del Código Fiscal).

A fs. 192/197 obran constancias de la renuncia al mandato oportunamente otorgado por la firma de autos a la Dra. Bianchi, y la presentación del Dr. Gustavo Rapisardi como nuevo apoderado de la empresa, con el patrocinio de la Dra. Marcela A. Fiocco.

Finalmente, mediante providencia de fs. 206, se hace saber que la Sala 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. Jorge Saverio Matinata en carácter de Conjuez (conforme Ac. Ord. N° 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).

**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 ausencia de valor probatorio del acta de requerimiento, por consignar en la misma que lo que se transportaba eran “6 camionetas Furlong” lo cual es a todas luces inexacto, en el entendimiento de que Furlong no es un modelo de automóvil si no el nombre de una empresa que brinda el servicio de logística, con la cual opera la empresa transportista Cooptacord Ltda.

Es así que manifiesta que la mercadería transportada estaba conformada por cinco (5) Amarok 2.0L TDI 140CV 4X2 y un (1) vehículo modelo Saveiro 1.6, tal como se desprende de los remitos manuales “R” y las seis (6) carta de porte que fueran exhibidas por el transportista y los cinco (5) Remitos Electrónicos emitidos por la empresa Cooptacord Ltda. (CUIT 30-55827320-4).

En ese entendimiento, culmina manifestando que el acta es nula y carece de valor como prueba de cargo puesto que los funcionarios han incumplido con el procedimiento legalmente establecido y las exigencias allí dispuestas, como ser la omisión de consignar los hechos constatados y la prueba exhibida al momento de la

inspección.

Plantea inexistencia parcial de infracción y cumplimiento de las exigencias de la normativa vigente en el traslado de cinco (5) de los seis (6) vehículos transportados, con la generación oportuna del COT 152364927 y Remitos Electrónicos: 91R2011-00958311; 91R2011-00958539; 91R2011-00958541; 91R2011-00958689 y 91R2011-00959291, confeccionados el día 23/05/2016 a las 7.36 hs., es decir con anterioridad a la emisión del Acta de Comprobación.

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 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 y COT generado por cinco vehículos), 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)”.

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”.

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 en apoyo de sus planteos. 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 A Hernán P. Vázquez y Gustavo L.

Dozo, 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”.

Preliminarmente se refiere al planteo nulificante, adelantando su improcedencia. Sostiene que la apelante pretender partir de invalidez de la mencionada acta, sobre la base de datos erróneos consignados sobre los vehículos u justificar así la nulidad del procedimiento instado, perdiendo de vista la gravedad detectada por la inspección actuante en relación al monto del valor de la mercadería transportada y declarado en la documentación exhibida.

Señala que el Acta de Comprobación R-078 A N° 930865 de fecha 23 de mayo de 2016, cumple con todas las formalidades de la ley y no ha sido redargüida de falsedad, ni rubricada en disconformidad por el conductor del vehículo. Así pues contiene plena fe y deviene por tanto ajustada a derecho, habiéndose respetado los requisitos legales y las etapas para emitir un acto valido y eficaz. Cita jurisprudencia de este Cuerpo Colegiado.

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 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, en cuanto a la insistencia en la línea defensiva planteada por el

apelante de no haberse configurado la supuesta infracción, no le asiste razón, ya que aunque la mercadería haya sido transportada con los correspondientes remitos físicos y/o cartas de porte, la ausencia de COT – en debida forma- y del Remito Electrónico afecta la actividad fiscalizadora, lesionando en consecuencia, el bien jurídico tutelado por la normativa en cuestión. 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 N° 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) 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, tratándose de una obligación a título 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 (en autos “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/Stagno Vicente Félix y otro s/Apremio Provincial” de fecha 12/08/2014), del Juzgado Contencioso Administrativo n° 2 de San Isidro (fallo “Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Snacks Props S.A. s/Apremio Provincial de fecha 3/10/2014) y de la Cámara de Apelación en lo Contencioso Administrativo de San Nicolás (caratula “Casais Rodolfo Mario y Otra c/Fisco de la Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión Anulatoria – Otros juicios” de fecha 4/06/2013).

**III.- Voto del Dr. Ángel Carlos Carballal:** Conforme ha quedado planteada la controversia, corresponde decidir si la Disposición Delegada N° 7592/19 dictada por la ARBA, resulta ajustada a derecho.

Primero voy a expedirme respecto del planteo nulificante manifestado por la parte quejosa y que en lo liminar refiere el error infringido por los agentes fiscalizadores en el acta de comprobación, en donde no se identificó correctamente la mercadería transportada, consignándose en la misma “6 camionetas furlong”, cuando lo que se transportaba eran 5 camionetas Amarok 2.0L TDI 140CV y un vehículo modelo Saveiro 1.6. En ese marco solicitan se declare nula el acta y el procedimiento ulterior.

En este andamiaje -debo adelantar- al amparo de la normativa vigente, las constancias obrantes en autos me llevan a descartar la nulidad invocada, siguiendo la clara doctrina de nuestra Suprema Corte: “...Las nulidades procesales son establecidas a fin de evitar que el incumplimiento de las formas se traduzca en perjuicio para alguna de las partes o las coloque en estado de indefensión. Sí no se ha acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicarla invalidez del acto...” (S.C.B.A. Causa A 71102; Sentencia del 30/03/2016; en autos “Raimondi, Marcelo Alejandro c/ Provincia de Buenos Aires s/ Pretensión anulatoria. Recurso

extraordinario de inaplicabilidad de ley”).

Vale decir que las condiciones que debe presentar el acto de determinación o sancionatorio, resultan ineludibles y esenciales para que sea considerado válido, eficaz y que cause los efectos jurídicos propios.

Ahora bien, de la lectura de las actuaciones, del acta de comprobación y de la resolución impugnada, así como, de las distintas presentaciones defensistas, surge de manera indubitable que los encartados se encontraron en todo momento absolutamente conscientes del deber formal cuyo incumplimiento se les endilgó, ejerciendo plenamente su derecho de defensa.

En consecuencia y por los fundamentos volcados en los considerandos – precedentes, concluyo que no se comprueba existencia de anomalías o vicios que justifiquen la tacha que se persigue, ni la violación de derechos constitucionales. En orden a ello, la nulidad impetrada carece de andamiaje, lo que así declaro.

Aclarado lo anterior, 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° 930865 (agregada a fs. 2) confeccionada el 23 de mayo del año 2016, que los fiscalizadores detuvieron “un vehículo marca Volkswagen modelo 17220 dominio GDT 656” y “acoplado/semirremolque marca Gomatro, Modelo STA-H-EIS4, Dominio STL 325” conducido por el “Sr. Saavedra Oscar”, 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 Km 36 de General Pacheco, Provincia de Buenos Aires para ser entregada a “Av. Calchaquí N° 252 de la ciudad de Berazategui, Provincia de Buenos Aires”, mostrando como documentación respaldatoria de los bienes transportados Remito “R” N° 2011-00958311 /539/ 541/ 689/ 9291/ 199 de la firma Coop. de Provisión de Servicios para Consumo y Crédito de Córdoba Sta. Isabel Ltda. CUIT 30-55827320-4 y Remito R N° 0111-00011350/11349/ 346/ 348/ 347/ 005301561789 de la firma Volkswagen Argentina S.A...exhibe Remito Electrónico 9112201100958311, en el cual informa un valor de la mercadería de \$ 3493,53, no siendo este importe una estimación razonable de la misma infringiendo *prima facie* los arts 6 inc. 7 dela DN serie B 32/06 sus modif. y complementarias (TO RN 14/11) art. 1 inc. B de la RN 34/11, 621 de la DN Serie B N

° 1/2004, 41, 82 y SS del Código Fiscal.

Paso seguido el conductor del camión, procedió a realizar un inventario de la mercadería transportada, la cual consistía en “6 camionetas furlong” (SIC) coincidiendo en cantidad y detalle con la documentación mencionada, y por un valor total estimado de \$ 2.800.000.

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 \$ 532.000,00; de acuerdo a lo establecido en el segundo párrafo del artículo 82 del mismo Código.

A los fines de esclarecer el asunto, resulta importante recordar lo establecido por la legislación vigente al momento de labrarse el Acta de Comprobación (mayo/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” N° 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 de una cuidadosa lectura del Acta de Comprobación R-078 N° 930865 (adunada a fs. 2) se verifica que los funcionarios actuantes tuvieron en su poder al momento de llevar a cabo la fiscalización, los Remitos Electrónicos N° 91 R 20110095831 (Remito “R” N° 0111-0001350); 91 R 201100958539 (Remito “R” N° 0111-0001349); 91 R 201100958541 (Remito “R” N° 0111-0001349); 91 R 201100958689 (Remito “R” N° 0111-00011346) y 91 R 201100959291 (Remito “R” N° 0111-00011346), todos ellos con fecha 23/05/2016, emitidos a las 7,34 hs. (vide fs 149/169), de donde surge que efectivamente parte de la mercadería transportada contaba con la documentación correspondiente, a saber cinco (5) de un total de seis (6) vehículos, los cuales eran 5 Amarok 2.0L, conforme surge de la documental acompañando por la firma.

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 contó con la documentación en su poder de 5 de los 6 vehículos transportados.

Sin perjuicio de existir la documentación correspondiente, lo cierto es que la misma no fue expedida *en su totalidad* a su requerimiento por los agentes de fiscalización, incumplimiento a 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.

Asimismo, se informó un valor de la mercadería transportada (\$3.493,53) decididamente irrazonable.

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. Povo, Luis D.”, Sentencia del 11/10/2001).

Por lo expuesto, es 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 al momento de su traslado idónea de la mercadería transportada. Entiendo que dicho extremo, *sumado a la importancia y valor de la mercadería transportada (\$2.800.000)*, 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.

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 *“...De la confrontación de la norma legal con sus correspondientes de la Ley Fundamental surge, pues, como criterio que permite precisar los límites a considerar ante la invocación de la falta de proporcionalidad entre la pena conminada y la ofensa cometida, el que se deriva de*

*la propia naturaleza garantizadora del principio de la proporcionalidad de la pena, que opera únicamente para limitar los excesos del poder punitivo estatal respecto de eventuales transgresiones a las leyes, y que determina que la proporcionalidad no puede resolverse en fórmulas matemáticas, sino que exige un mínimo de razonabilidad para que la conminación penal pueda ser aceptada en un Estado de Derecho. En ese sentido, son incompatibles con la Constitución las penas crueles o que consistan en mortificaciones mayores que aquellas que su naturaleza impone (art. 18 de la Constitución Nacional), y las que expresan una falta de correspondencia tan inconciliable entre el bien jurídico lesionado por el delito y la intensidad o extensión de la privación de bienes jurídicos del delincuente como consecuencia de la comisión de aquél, que resulta repugnante a la protección de la dignidad de la persona humana, centro sobre el que gira la organización de los derechos fundamentales de nuestro orden constitucional..." (Fallos 314:424)..." (Cámara Nacional de Apelaciones en lo Penal Económico, Sala B - 29/06/2006 - D. B., L. A. y otros).*

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 \$ 532.000, la cual resulta equivalente al 19% del valor total de la mercadería trasladada (\$ 2.800.000), 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 N° 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 absoluta de la sanción, sí debe ser meritado. Me refiero, concretamente, a la exhibición ante la fiscalización de los remitos electrónicos y 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 de cinco (5) de los seis (6) 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, y reducir al mínimo de la escala legal (15%), considerando la existencia del vehículo cuya documentación (COT o Remito Electrónico) no fue emitida y menos aun exhibida, así como el irrazonable valor de lo transportado que se denunciara en la documentación que sí se emitió, 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 Vázquez 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.

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. Se encuentra unánimemente receptado por la doctrina y jurisprudencia en la materia, que las infracciones tributarias y su régimen

sancionatorio tienen naturaleza penal, tal como se expusiera supra.

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 N° 7592/2019. 2º) Reducir la sanción dispuesta por el artículo 3º del acto impugnado a la suma de Pesos cuatrocientos veinte mil (\$420.000). 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 9º del acto apelado, respecto de los Sres. Hernán Pablo Vázquez y Gustavo Luis Dozo. 4º) Confirmar la Disposición apelada en todo lo demás.

**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 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. JORGE SAVERIO MATINATA:** Que por sus fundamentos adhiero al voto del Dr. Ángel Carlos Carballal.

**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 N° 7592/2019. 2º) Reducir la sanción dispuesta por el artículo 3º del acto impugnado a la suma de Pesos cuatrocientos veinte mil (\$420.000). 3º) Dejar sin efecto la responsabilidad solidaria declarada por el artículo 9º del acto apelado, respecto de los Sres. Hernán Pablo Vázquez y Gustavo Luis Dozo. 4º) Confirmar la Disposición apelada en todo lo demás. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado. Cumplido ello, devuélvase.





**GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES**

2024 - Año del 75° Aniversario de la gratuidad universitaria en la República Argentina

**Providencia**

**Número:**

**Referencia:** “VOLKSWAGEN ARGENTINA S.A.” 2360-0375308/16

---

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo el GEDO INLEG-2024-08809985-GDEBA-TFA se ha registrado en esta Sala III bajo el N° 4697.