



Provincia de Buenos Aires

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

LA PLATA, 3 de junio de 2021.-----

**AUTOS Y VISTOS:** el expediente número 2360-0012462, año 2018, caratulado "ORGANIZACIÓN SUR S.A."-----

**Y RESULTANDO:** Que llegan a esta instancia las presentes actuaciones con el recurso de apelación interpuesto a fs. 373/386, por el Cdor. Ricardo A. Paolina, en su carácter de patrocinante y apoderado de la firma "ORGANIZACIÓN SUR S.A." y de los Señores Daniel Francisco Forciniti, Juan Pascual Artusa y Domingo Carlos Forciniti, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 881, dictada con fecha 13 de febrero de 2019, por el Departamento Relatoría II de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires.-----

-----Por el acto citado, obrante a fs. 348/370, se determinan las obligaciones fiscales de la firma del epígrafe (C.U.I.T. 30-51626372-1), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el período fiscal 2015 (agosto a diciembre), por el ejercicio de las actividades de "Venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, excepto en comisión" (Código NAIIB 501111), "Venta de autos, camionetas y utilitarios, usados, excepto en comisión" (Código NAIIB 501211), "Venta en comisión de vehículos automotores nuevos n.c.p." (Código NAIIB 501192), "Mantenimiento y reparación del motor n.c.p., mecánica integral" (Código NAIIB 502990), "Venta al por menor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores" (Código NAIIB 503290); estableciendo por el artículo 4°, diferencias adeudadas al Fisco por haber tributado en defecto, que ascienden a un monto de Pesos un millón ciento sesenta y nueve mil novecientos cincuenta y seis con cincuenta centavos (\$ 1.169.956,50), con más los accesorios previstos por el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, t.o. 2011, y sus modificatorias). Reconoce a través de su artículo 5°, un saldo a favor del contribuyente por la suma de Pesos cuarenta y un mil ochocientos sesenta y tres con noventa centavos (\$ 41.863,90) para la posición 8/2015. Por su parte, conforme el artículo 6°, aplica una multa equivalente al quince por ciento (10%) del monto omitido, por haber constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 61, primer párrafo, del Código Fiscal. Asimismo, por el artículo 7° establece que responden de manera solidaria e ilimitada con el contribuyente

  
Dr. ANGEL C. CARBALLADA  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

de autos, por el pago del gravamen, la multa y los intereses que pudieran corresponder, los Señores Forciniti, Daniel Francisco; Artusa, Juan Pascual y Forciniti, Domingo Carlos, de conformidad a lo normado por los artículos 21, 24 y 63 del citado plexo legal.-----

-----A fs. 472 son elevadas las actuaciones a este Tribunal (artículo 121 del Código Fiscal), adjudicándose la causa a fs. 475, a la Vocalía de 1ra. Nominación a cargo del Dr. Ángel C. Carballal, interviniendo la Sala I, que se integra con las Vocalías de la 8va. y 6ta. Nominación, a cargo de la Dra. Laura Cristina Cenicerros –en virtud del Acuerdo Extraordinario Nro. 87 del 20/12/2017- y del Cr. Rodolfo Dámaso Crespi, respectivamente, ambos en carácter de subrogantes en atención a que las Vocalías de 2da. y 3ra. Nominación se encuentran vacantes (artículos 8 del Dto.-Ley 7603/70 y 2° del Reglamento de Procedimiento del Tribunal).-----

-----Que, a fs. 478 se corre traslado del recurso interpuesto a la Representación Fiscal para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal), obrando su responde a fs. 479/485.-----

-----A fs. 488/491, se anexan constancias obtenidas del Sistema de Teleprocesamiento de Datos de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, que acreditan la adhesión de la firma de marras al Régimen de Regularización, sin allanamiento, regulado por la Resolución Normativa N° 24/2017, incluyendo en el mismo la totalidad de la pretensión fiscal por impuesto y accesorios de ley.-----

-----Finalmente mediante providencia de fs. 492, y de conformidad a lo establecido mediante Acuerdo Extraordinario Nro 96/2020, se exceptúa a este 493 y 494).procedimiento de la suspensión de términos dispuesta por Acuerdos Extraordinarios N° 94 y N° 95, reanudando los plazos a efectos de la prosecución de su trámite. Asimismo, en orden al ofrecimiento probatorio efectuado en el recurso de apelación incoado, se dispuso desestimar por innecesaria la informativa propuesta y, en atención al estado del trámite, se llaman “autos para sentencia”, el que ha quedado consentido (cédulas de fs. 493 y 494).-----



**Y CONSIDERANDO:** I.- Que, en su libelo recursivo, el apelante luego de realizar un somero detalle de los antecedentes de autos, se agravia del ajuste fiscal efectuado.-----

-----En primer término, repudia la pretensión del Fisco de ajustar la base imponible del impuesto para la actividad de venta de vehículos nuevos. Refiere que la empresa, durante los períodos fiscalizados se dedicó a la comercialización de automotores de la marca Volkswagen. Indica que su operatoria también incluyó la venta de vehículos a través de planes de ahorro, de unidades usadas recibidas en parte de pago, el servicio de post venta -el cual no incluye la chapa y pintura-, y el expendio de partes, piezas y accesorios canalizado a través de su servicio de mantenimiento y reparación.-----

-----Arguye que, en ese lapso temporal, la contribuyente tributó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos tomando como base imponible la diferencia existente entre el precio de las unidades vendidas y el costo de adquisición de las mismas, conforme las pautas del Código Civil y Comercial de la Nación -con vigencia al 1ro. de agosto de 2015- previstas para el contrato de concesión, en el que específicamente se estableció que la retribución consiste en una comisión o un margen sobre el precio de las unidades vendidas por la firma a terceros o adquiridas al concedente. Sostiene que dicha situación fue receptada por las Leyes 14.850 y 14.880, lo cual convalida la postura asumida por la jurisprudencia en el fallo "ACARA", en línea con las disposiciones contenidas en la legislación de fondo, resultando por tanto ilegítima la Disposición recurrida al apartarse de las disposiciones plenamente vigentes. Considera, por tanto, que la actuación del Fisco violenta el artículo 1ro. de la Constitución Provincial y el artículo 75, inciso 12 de la Constitución Nacional.-----

-----Esboza, en tal sentido que, en base al artículo 1502 del Código Civil y Comercial, sólo constituye ingreso bruto gravado el que proviene de una contraprestación o de una retribución por el ejercicio de la actividad. Por lo tanto, el monto de aquellos conceptos que no se correspondan con dicha definición no pueden integrar la base imponible del tributo en la actividad involucrada. En virtud de ello, entiende que el Fisco, mediante la incorrecta interpretación que realiza, pretende captar una manifestación de capacidad

Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

contributiva que no es real, imponiendo que se tribute sobre valores que exceden el concepto de retribución obtenida por el ejercicio de la actividad gravada. Con cita de doctrina y jurisprudencia, considera que el organismo provincial ejerce una facultad que pertenece a la legislación federal, violentando el principio de capacidad contributiva, proporcionalidad e igualdad.-----

-----Seguidamente radica su queja por la aplicación de intereses resarcitorios. Señala, al respecto, que teniendo en cuenta las circunstancias y antecedentes del caso, el contribuyente actuó de buena fe y con clara convicción que su proceder se ajustaba a derecho realizando una interpretación razonable de las disposiciones legales vigentes. En función de lo expuesto, con basamento en doctrina y jurisprudencia, solicita la eximición del pago de los accesorios que eventualmente pudieran corresponder, por no haber existido omisión del tributo ni mora culpable.-----

-----Por su parte, se agravia de la multa impuesta. Enfatiza que la firma no ha incurrido en conducta infraccional alguna, toda vez que el pago de la gabela se efectuó aplicando los criterios recaídos en la citada causa "ACARA" y la legislación vigente para el periodo fiscal. Aduce, con abono de jurisprudencia, que en materia de ilícitos tributarios rigen los principios generales contenidos en el Código Penal, inspirados en un perfil liberal de esta rama del derecho público lo que descarta la posibilidad de infracciones objetivas. A todo evento, considera aplicable en autos la figura de error excusable, ante las discrepancias interpretativas sobre normas de distintas jerarquías y criterios judiciales divergentes. Hipotéticamente, adiciona que el quantum de pena impuesta es irrazonable por excesivo, toda vez que no se han considerado las particularidades de la causa y la existencia de atenuantes, razón por la cual peticiona, que se tengan en cuenta diversos antecedentes administrativos y se aplique el mínimo legal.-----

-----Finalmente impugna la extensión de la responsabilidad en forma solidaria. Sostiene que resulta ilegítimo e inconstitucional que la Provincia de Buenos Aires legisle sobre la responsabilidad de los miembros de una sociedad en forma distinta o contraria a lo que establezcan las normas dictadas por el Congreso Nacional, ya que resultan de aplicación las pautas de la Ley 19.550.



Entiende que no se encuentra acreditado una conducta dolosa, abusiva ni gravemente culpable de los presuntos responsables solidarios. Cita jurisprudencia y en particular, la doctrina del fallo Raso, para avalar su postura.-


-----Ofrece prueba informativa y, previa formulación de reserva del Caso Constitucional y Federal, peticiona se revoque el acto, con costas.-----

**II.-** Que a su turno la Representación Fiscal contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido, reivindicando el ajuste efectuado y solicitando su ratificación. -----

-----En primer lugar, luego de efectuar un análisis de los antecedentes de autos, sostiene que el monto sujeto a imposición por las ventas de automotores nuevos realizadas por concesionarias, se determina conforme lo dispuesto por el artículo 187 de la normativa tributaria provincial, sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada, considerando el valor o monto total en concepto de venta de bienes. Concluye que las concesionarias de vehículos automotores deben tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de acuerdo al régimen general de imposición previsto en el artículo 635 de la Disposición Normativa Serie "B" 1/04, conforme lo establecido en el último párrafo del artículo 195 del Código Fiscal aplicable.-----

-----Refiere que la actividad económica de comercialización de automotores Okm efectuada por las concesionarias no se ha visto alterada y/o modificada con la reforma del Código Civil y Comercial de la Nación, ya que se sigue estructurando con las particularidades propias de la comercialización y no de intermediación, enfatizando que pretender que los concesionarios tributen sólo por el margen de la comisión, implicaría desvirtuar la naturaleza del impuesto mismo apartándose de los principios básicos que lo regulan. Recalca que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo y que su regulación constituye una facultad no delegada al Estado Nacional, no generando con ello violación de ninguna de las garantías reconocidas por la Constitución Nacional.-

-----Rechaza la interpretación que argumenta la apelante y recalca que, en materia impositiva local, la preeminencia de las disposiciones de fondo no es absoluta e ilimitada y su interpretación y aplicación no puede forzarse al punto



Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

de conculcar las potestades tributarias de los Estados provinciales, quienes se han reservado para sí la facultad de establecer tributos indirectos, con el objeto de gravar las riquezas que se generen en su territorio. En base a ello, considera improcedente la deducción, sobre los ingresos por la venta de autos nuevos, del costo de dichas unidades al conformar la base imponible del gravamen.-----

-----Por su parte, ratifica la aplicación de los intereses previstos por el artículo 96 del Código Fiscal. Sostiene que los mismos constituyen una reparación o resarcimiento por la disposición de fondos que se vio privado el Fisco, y que su aplicación no requiere la prueba de culpabilidad en el accionar del contribuyente. Cita jurisprudencia en pos de avalar su postura.-----

-----Seguidamente, advierte que, en esta instancia, en función de lo establecido por el artículo 116 del Código Fiscal aplicable, deviene improcedente el ofrecimiento probatorio efectuado por la apelante.-----

-----Respecto a la sanción impuesta, considera procedente su aplicación. Resalta que, habiéndose concluido sobre la procedencia de las diferencias determinadas, se encuentra configurada la infracción de omisión de tributos, conforme los términos del artículo 61 del Código Fiscal (T.O. 2011). Destaca, con aval de precedentes de este Cuerpo, que resulta inoficioso analizar elementos de subjetividad del infractor, dado que la figura de trasas está enrolada dentro del tipo de transgresiones objetivas. Asimismo, no advierte la concurrencia de la causal exculpatoria en autos, por entender que ello no surge de las constancias de la causa, ni se han invocado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error. Cita jurisprudencia en pos de avalar sus dichos. Finiquita rechazando los agravios referidos a su quantum, sosteniendo que el juez administrativo evaluó los agravantes y atenuantes aplicables, dando fundamento a la graduación de la sanción, ajustándose la misma a la normativa vigente.-----

-----A su vez, ratifica la extensión de la responsabilidad en forma solidaria a los integrantes del Órgano de Administración. Remarca que el instituto aplicado reconoce su fuente en la ley, la que sólo exige la comprobación del efectivo cargo para imputar este tipo de responsabilidad. Adiciona que se encuentra en cabeza de los responsables la prueba de la inexistencia de culpa, y que este



extremo que no se verifica en el presente. Destaca que el Fisco puede reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a la decisión de ejercer su derecho de accionar contra el contribuyente directo del tributo. Explica que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo y puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo y que el derecho común resulta aplicable de manera supletoria por vía del art. 4 del Código Fiscal (T.O. 2011 y modif.). Señala que la Suprema Corte de Justicia provincial no ha conformado mayoría de votos en la sentencia traída a colación por el apelante, "Fisco de la provincia de Buenos Aires s/ Raso Hermanos SAICIFI s/Juicio de Apremio", para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes, dada la confirmación que se realiza de la sentencia de la Cámara por cuestiones formales, sin expedirse respecto de la cuestión de fondo. Cita diversos precedentes de tribunales inferiores en pos de avalar su postura.-----

-----Deja constancia de la expresa prohibición de declarar la inconstitucionalidad de las normas que posee este Cuerpo, según los términos del art. 12 del Código Fiscal TO 2011.-----

-----Finalmente, previo destacar con relación al planteo del caso federal, que el recurrente podrá, en la etapa oportuna, ejercer el derecho que le asiste, solicita se desestimen los agravios traídos en su totalidad y se confirme la disposición recurrida.

-----**III.- VOTO DEL DR. ANGEL CARBALLAL:** Que, conforme ha quedado delimitada la cuestión en debate, procede decidir si se ajusta a derecho la Disposición Delegada SEATYS N° 881/19, supra detallada.

-----1) En este contexto y analizadas las actuaciones, adelanto opinión, el recurso de apelación interpuesto por la recurrente, de prosperar mi voto, no ha de obtener favorable andamio. Es que pretextar enervar, con fundamento en la vigencia de la nueva legislación de fondo, el ejercicio de las potestades tributarias locales, embistiendo contra uno de los elementos esenciales de la obligación -la base sujeta a imposición-, resulta a mi entender improcedente. A la vez, no encuentro configurada en el presente la pugna normativa argumentada.-----

Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

-----Previo a cimentar ello, impera precisar en autos, que con fecha 14/02/2017, fue suspendida por la Corte Suprema de Justicia de Nación -al hacer lugar al recurso de queja y declarar formalmente admisible el recurso extraordinario interpuesto por la Provincia de Buenos Aires- la medida cautelar a favor de la actora, dictada por la Cámara Federal de Apelaciones de la provincia de Mendoza, con fecha 11/09/2015, en la causa caratulada "A.C.A.R.A. c/ Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires y otros s/ acción meramente declarativa de derecho", en virtud de la cual se ordenó -en lo pertinente a esta litis-, que las provincias demandadas se abstuvieran de realizar acciones tendientes al reclamo y cobro del impuesto sobre Ingresos Brutos a las concesionarias según la base del monto total de las ventas. Como consecuencia de ello, el Fisco recobra la plenitud de su potestad tributaria. En segundo lugar, que las leyes 14.850 (B.O.17/11/16) y 14.880 (B.O. 2/1/17) lejos de ratificar su postura -tal como arguye el apelante-, constituyen medidas de política tributaria transitorias, las que establecen un régimen especial para la actividad involucrada, creando nuevos códigos de actividades para la operatoria de trasas y fijando la alícuota aplicable. Ambas normas responden al objetivo de revertir el impacto en la recaudación local en torno a los efectos de la medida ordenada en sede judicial, como así también de garantizar la recaudación de los recursos que requiere el Estado Provincial para realizar los gastos e inversiones previstos en el Presupuesto Anual, hasta tanto recobren plena operatividad las normas locales contenidas en el Código Fiscal y en la Ley Impositiva vigente, para la liquidación y pago del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Se deja expresa constancia -en sus sendos fundamentos- que el régimen que se instaura no implica en modo alguno declinar de la posición que la Provincia estima ajustada a los pilares del ordenamiento constitucional (<https://normas.gba.gob.ar/ar-b/ley/2016/14850/2560>).-----

-----Marcado ello reivindico, para esta temática y para las restantes -a cuyas particularidades me referiré infra- las potestades locales no delegadas, que se han reservado las provincias conforme los artículos 121 y concordantes de la Carta Magna. Desde antiguo el cimero Tribunal nacional ha sostenido que, "*...de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la*





Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0012462/18  
"ORGANIZACIÓN SUR S.A."

*Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75)..." (Fallos: 304:1186, entre muchos otros). Deviene irreprochable, por ello, "...la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 108 -hoy art. 126- de la Constitución; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña (Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419)..." (Fallos: 235:571, entre muchos otros). "...Las facultades provinciales son amplias y discrecionales dentro de esos límites; el criterio, oportunidad y acierto con que los entes locales los ejercen son irrevisables, salvo el control de constitucionalidad acerca del cumplimiento de la distribución de competencias tributarias. Las provincias tienen competencias diversas tanto de orden tributario como institucional, procesal y de promoción general..." ("Santa Cruz, Provincia de c/Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Soc. del Estado) s/ ejecución fiscal", Fallos: 316:42).-----*

*-----También ha sostenido el máximo tribunal que "...los actos de las legislaturas provinciales no pueden ser invalidados sino en los casos en que la Constitución concede al Congreso Nacional, en términos expresos, un poder exclusivo, o en que el ejercicio de idénticos poderes ha sido expresamente prohibido a las provincias, o cuando hay una absoluta y directa incompatibilidad en el ejercicio de ellos por estas últimas..." (Fallos: 3:131; 302:1181; 320:619, entre otros). -----*

*-----Considero, entonces, que el poder local permanece vigente aún después de la reforma del Código Civil y Comercial de la Nación, y en ese entendimiento, no encuentro configurada colisión alguna en el sistema normativo en tratamiento. Es que, cuando la legislación impositiva toma como presupuesto de la obligación un hecho reconocido como negocio jurídico del derecho privado, atiende a la relación fáctica económica que éste crea. El digesto Civil y*

  
Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

Comercial establece principios expuestos aplicables a la relación contractual privada que media entre las terminales automotrices y sus concesionarios, mientras que el derecho tributario disciplina los efectos impositivos de la situación económica, cuya fuente es ese negocio jurídico. No debe confundirse pues, el 'hecho imponible' con la base o medida de la imposición ya que, el primero se dirige al mero desarrollo de una actividad que hace nacer la obligación jurídica tributaria, mientras que la segunda atiende al índice razonable para medir la riqueza productiva (cf. CSJN Fallos: 208:521; 211:1254).

-----En ese contexto, ha sostenido nuestro Máximo Tribunal provincial: "*...La determinación de la base imponible de un tributo local no importa una reglamentación del contrato de concesión, sino la manifestación del ejercicio de la potestad de las provincias para disponer sus propias normas en materia de impuestos, facultad que es inherente a su condición de entes preexistentes y autónomos (conf. arts. 1 y 103, inc. 1 de la Const. Prov.)...*" (S.C.B.A., Sentencia del 6 de junio de 2018, en autos "A. Russoniello S.A. y otros c/ Provincia de Buenos Aires s/ Inconstitucionalidad art. 195, Código Fiscal").-----

-----En el caso, dimanante de las constancias obrantes en las actuaciones, se encuentra acreditado que la firma en el desarrollo de su actividad como concesionaria oficial de la marca Volkswagen, durante el período ajustado, adquiriere a la fábrica las unidades nuevas, incorporándolas a su patrimonio, y factura a los terceros adquirentes, por su propia cuenta, las posteriores ventas que realiza de esos bienes. Conforme las constancias de fojas 24 y 428, el contribuyente, a los fines tributarios, declara los ingresos así obtenidos bajo el Código NAIBB 501111, que exceptúa a la comisión en la venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos. Ante este contexto, deviene correcto – entonces- considerar la operatoria, a los fines tributarios, como una mera compraventa y cuantificar el monto obtenido por ella como manifestación de capacidad contributiva sujeta a imposición, tal como el plexo normativo provincial exige. Ello, de modo alguno significa cuestionar ni desconocer las instituciones fundamentales del derecho de fondo, tal como fueron reguladas en forma común para todo el territorio nacional, toda vez que, respecto a la gabela



de trata, relevante para el derecho tributario no es la intentio juris, sino solamente la intentio facti, esto es la relación económica que el negocio jurídico crea -cf. Dino Jarach, “El hecho imponible”, Abeledo Perrot, tercera edición, págs. 132 y ss.-, en forma independiente del margen de ganancias que por tales operaciones onerosas ha tolerado en la esfera privada el concesionario, dado que era de su interés arbitrar los medios necesarios para convenir con el concedente la retribución que consideraba adecuada, conforme el abanico de pautas disponible en el mencionado artículo 1507 del Código Civil y Comercial de la Nación.-----

-----Por tanto, la fiscalizada debe tributar de acuerdo al régimen general de imposición previsto en el último párrafo del artículo 195 del Código Fiscal, y reglamentado en el artículo 635 de la Disposición Normativa Serie “B” N° 1/2004; el que guarda coherencia con las pautas establecidas en el artículo 9 de la Ley N° 23.548 -de Coparticipación Federal de Impuestos- para la tributación del impuesto sobre los Ingresos Brutos, en cuanto dispone como principio general que la base del gravamen está conformada por los ingresos brutos devengados en el ejercicio fiscal.-----

-----Conforme a lo puntualizado, en el caso de autos aplica el artículo 187 del Código Fiscal (Ley N° 10.397, T.O. 2011 y modificatorias), que dispone “...Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especie o en servicios- devengados en concepto de ventas de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos de dinero o plazo de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas...”-----

-----También por su parte, el artículo 195 de dicho cuerpo legal que establece “Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que se transfieran en el mismo a sus comitentes. Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que por cuenta propia efectúen los intermediarios citados en el párrafo anterior. Tampoco para los

  
Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

*concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se regirán por las normas generales*".-----

-----Y a su vez, el artículo 635 de la Disposición Normativa Serie "B" N° 1/2004 de la Autoridad de Aplicación dispone: "*Concesionarios: principio general. Para los concesionarios o agentes oficiales de venta, la base imponible se establecerá por las normas generales del impuesto -ingreso bruto devengado durante el período fiscal- y, previa deducción de los conceptos que pudieran corresponder (artículos 148 y 149 del Código Fiscal), se aplicará sobre ella la alícuota correspondiente para la actividad*".-----

-----Entiendo que las mandas legales y reglamentarias transcritas distan de regular un aspecto sustantivo del derecho de fondo, más señalan a la relación obligacional que une al contribuyente con el Fisco local. Dichos preceptos fueron dictados con el objeto de gravar las riquezas que se generan en el territorio provincial, según la oportunidad, mérito y conveniencia que los legisladores han ponderado, en el ejercicio de sus potestades para determinar los aspectos estructurales del gravamen local. Salvo el valladar infranqueable que suponen las limitaciones constitucionales, "*...las facultades de esos órganos son amplias y discrecionales de modo que el criterio de oportunidad o acierto con que las ejerzan es irrevisable por cualquier otro poder...*" (CSJN, Fallos: 7:331; 51:349; 137:212; 243:98). En consecuencia, aquéllos tienen la atribución de elegir los objetos imposables, determinar las finalidades de percepción y disponer los modos de evaluación de los bienes o cosas sometidos a gravamen siempre que, conviene reiterarlo, no se infrinjan preceptos constitucionales (Fallos: 314:1293) (cf. CSJN, in re "HERMITAGE S.A. C/ PEN – MeyOS", 15/06/2010).-----

-----Paralelamente, y recordando las limitaciones que imponen a este Cuerpo los artículos 12 del Código Fiscal y artículo 14 del Decreto Ley 7603/70, debe igualmente advertirse que esta determinación legal de la base imponible para la actividad de venta de vehículos nuevos no implica per se, la vulneración del principio de igualdad en la tributación, ya que "*...el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que*



*se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos..."* (cf. CSJN Fallos: 145:283).  
*"...El principio de igualdad no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera sea su clase, pues la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas sólo se refiere a las cosas iguales y del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase..."*. (vide CSJN Fallos: 320:1166).-----

-----Por su parte, advierto, que la prueba de la confiscatoriedad de un tributo recae sobre quien la invoque, extremo que no se verifica en el presente. La Corte nacional ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros).-----

-----Así las cosas, solo cabe mencionar que la Sala II de este Cuerpo se ha expedido en similar sentido sobre la temática (vide "SAUMA ONE SAN ISIDRO S.A.", Sentencia del 10/12/2019, Registro 2909; "CARDYS S.A.", Sentencia del 20/02/2020, Registro 2923; "ARIAS HNOS. S.A.", Sentencia del 27 de febrero de 2020, Registro 2929, entre otros). Adhiero a sus fundamentos, dando por reproducidos los abundantes precedentes jurisprudenciales en los que se sustentan tales precedentes.-----

-----Por todo lo expuesto, corresponde rechazar el principal intento defensivo realizado y considerar procedente la actuación del Fisco sobre la cuestión; lo que así, en primer término, Voto.-----

**2)** Por su parte, y en relación a los agravios vertidos en torno a la improcedencia de los intereses resarcitorios, el artículo 96 del Código Fiscal (y concordantes anteriores), establece que: *"La falta total o parcial de pago de las deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales, como así también las de anticipos, pagos a cuenta, retenciones, percepciones y multas, que no se abonen dentro de los plazos establecidos al efecto, devengará sin necesidad de interpelación alguna, desde sus respectivos vencimientos y hasta el día de pago, de otorgamiento de facilidades de pago o de interposición de la*

Dr. ANGEL C. CARBALLADA  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

*demanda de ejecución fiscal, un interés anual que no podrá exceder, en el momento de su fijación, el de la tasa vigente que perciba el Banco de la Provincia de Buenos Aires en operaciones de descuento de documentos para empresas calificadas, incrementada en hasta un cien por ciento (100%). Dicho interés será establecido por el Poder Ejecutivo a través de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires, la que podrá determinar, asimismo, la forma en que dicho interés anual será prorrateado en cada período mensual. Cuando el monto del interés no fuera abonado al momento de ingresar el tributo adeudado constituirá deuda fiscal y será de aplicación, desde ese momento y hasta el de efectivo pago, el régimen dispuesto en el primer párrafo. La obligación de abonar estos intereses subsiste mientras no haya transcurrido el término de prescripción para el cobro del crédito fiscal que lo genera. El régimen previsto en el presente artículo no resultará aplicable a deudas por Impuestos, Tasas, Contribuciones u otras obligaciones fiscales originadas en diferencias imputables exclusivamente a errores de liquidación por parte de la Autoridad de Aplicación, debidamente reconocidos".-----*

-----Así, dichos accesorios se devengarán desde el vencimiento de las obligaciones fiscales en cuestión, siendo que la premisa del artículo citado, pretende establecer nuevamente el equilibrio perturbado, no significando sino otra cosa que restituirle al acreedor el justo valor del dinero que no ha podido utilizar a término, prescindiéndose de todo dolo o culpa del obligado, salvo la especial y excepcional situación prevista en su último párrafo (la que no se verifica en autos). En igual sentido se ha pronunciado esta Sala en autos "Cables Epuyen S.R.L", Sentencia del 26/06/2012, Registro 1696, entre otros.---

-----Asimismo, cabe recordar que *"..La exención de los intereses por mora, con sustento en las normas del Código Civil, queda circunscripta a casos en los cuales circunstancias excepcionales, ajenas al deudor -restrictivamente apreciadas- - ya que le han impedido el oportuno del cumplimiento de su obligación tributaria, ya que dadas las particularidades del derecho tributario, de su obligación en ese campo ha sido consagrada la primacía de los textos que le son propios, de su -espíritu y de los principios de la legislación especial, y con carácter supletorio o secundario los que pertenecen al derecho privado (art. 1\**



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0012462/18  
"ORGANIZACIÓN SUR S.A."

de la ley 11.683, t.o. en 1998)...” (C.S.J.N, en autos “Citibank NA (TF 15575-1) c/ D.G.I.”, Sentencia del 1° de junio de 2000). “...Cuando se adeuda el gravamen, no pueden exonerarse los intereses resarcitorios frente a la ausencia de toda norma que así lo establezca...” (C.S.J.N. en autos “Santa Cruz, Provincia de c/ Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Sociedad del Estado) s/ ejecución fiscal”, Sentencia del 2 de febrero de 1993).-----

-----Es evidente entonces que la conducta del contribuyente que ha dejado de pagar el impuesto —o que lo ha hecho por un monto inferior al debido- en razón de sostener un criterio de interpretación de la ley tributaria sustantiva distinto del fijado por el órgano competente para decidir la cuestión, no puede otorgar sustento a la pretendida exención de los accesorios, con prescindencia de la sencillez o complejidad que pudiese revestir la materia objeto de controversia (C.S.J.N. en autos “Pepsi Cola Argentina S.A.C.I.(TF13.816-1) c. DGI”, Sentencia de fecha 23/12/2004, Fallos: 327:5736).-----

-----Por lo expuesto, rechazo asimismo por improcedentes los argumentos traídos por la parte. No obstante, advirtiendo que la firma ORGANIZACIÓN SUR SA posee saldos a su favor —reconocidos en el artículo quinto del acto apelado—, los cuales refieren al período más antiguo del ajuste -agosto de 2015-, resulta procedente considerar el mismo, efectuando una compensación de saldos previa a la liquidación de los intereses; lo que así también Voto.-----

**3)** Respecto de la sanción impuesta en el artículo quinto de la Disposición en crisis, es dable recordar que la figura del artículo 61 del Código Fiscal, exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable. No obstante, corresponde al obligado probar la ausencia de ese elemento subjetivo. En este último sentido, se debe resaltar —a su vez— que, si bien es inadmisibles la existencia de responsabilidad sin culpa, aceptado que una persona ha cometido un hecho que encuadra en una descripción de conducta que merezca sanción, su impunidad sólo puede apoyarse en la concreta y razonada aplicación al caso de alguna excusa admitida por la legislación vigente (cfr. Fallos 316:1313; “Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771”, del 31/10/1997 -IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-). En orden a ello, la Corte sostuvo que “...acreditada la materialidad de la infracción

  
Dr. ANGEL C. CARBALLAL  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I

prevista por el art. 45 de la ley 11.683 (texto citado) con la determinación de la obligación tributaria que ha quedado firme -de la que resulta la omisión pago de impuesto y la inexactitud de las declaraciones juradas presentadas por la actora- la exención de responsabilidad sólo podría fundarse válidamente en la concurrencia de alguna de las circunstancias precedentemente aludidas excusas, admitida por la legislación)...” (C.S.J.N., en REVISTA IMPUESTOS, 1999-B-2175, P.E.T., 1999-645; Fallos 322:519). Y es en ese sentido que comparto lo sostenido por este Cuerpo -Sala II- en el antecedente “Destilería Argentina de Petróleo S.A”, Sentencia del 29/12/2016, reg. 2347, en cuanto ha sostenido que el error excusable “... requiere para su viabilidad la concurrencia de elementos decisivos y esenciales, que —en la especie- se evidencian cuando se repara que la sustancia de la materia en debate demuestra que nos encontramos ante un supuesto ubicado en el límite de interpretación y consecuente aplicación de la ley fiscal...”. En el caso, dada la naturaleza de la cuestión sometida a decisión, no es posible razonar que el contribuyente pudo haber entendido acertado el tratamiento impositivo que estaba dispensando respecto a la obligación impositiva a su cargo, por el mero hecho de interpretar a su discreción la sanción de la legislación de fondo. Esta circunstancia no amerita visualizar eximente alguno para la omisión en que incurriera.-----  
-----Lo que sí ha de incidir en la base de cálculo de la sanción, es el saldo a favor determinado en el artículo 5° del acto apelado, el que deberá compensarse oportunamente.-----  
-----Debe confirmarse asimismo, la más que razonable cuantificación decidida por el juez administrativo (10% del impuesto omitido) considerando para ello el cuadro de agravantes y atenuantes previsto por el Decreto N° 326/97.-----

**4)** En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a los miembros del directorio de la empresa, lo primero a advertir es que atendiendo a la regularización sin allanamiento a la que adhirió la firma, (que si bien no ha sido denunciada por ninguna de las partes, se encuentra suficientemente acreditada con las constancias agregadas a fs. 488/491), han devenido abstractos los agravios traídos por los responsables solidarios. Ello así, en tanto ha quedado satisfecha la obligación reclamada por el Fisco, para el eventual





supuesto de ser la misma confirmada total o parcialmente. Paralelamente, si la pretensión fiscal es desestimada, revocándose el acto determinativo, los mencionados solidarios carecerán de legitimación activa para llevar adelante cualquier acción de repetición (proceder característico de estos especiales planes de regularización), ya que solo la contribuyente podrá plantear tal demanda (En igual sentido, esta Sala I en autos "FERRERO ARGENTINA S.A.", del 25/6/2019, Registro 2194; "NORDELTA S.A.", del 31/10/2019, Registro 2227, entre otras).-----

—Merece recordarse que el particular instituto de la solidaridad tributaria, en torno a las previsiones contenidas en el Código Fiscal, implica la extinción del vínculo obligacional que alcanza tanto al contribuyente como al solidario, si uno de los dos cancela lo adeudado.-----

-----Excepción a lo expuesto es la solidaridad vinculada al pago de la multa aplicada (artículo 63 C.F.), que no fuera objeto de regularización. En tal sentido, deviene ineludible la literalidad de la norma legal referenciada, que dispone: "*En todos los supuestos en los cuales, en virtud de lo previsto en este Código o en sus Leyes complementarias, corresponda la aplicación de multa, si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de la misma los integrantes de los órganos de administración...*".-----

-----Que esa función de administración de los bienes del contribuyente durante los períodos fiscales determinados en autos, no ha sido discutida por el apelante en ningún caso, quien tampoco intentó alegar ni acreditar alguna causal exculpatoria, extremo para el cual se ha previsto legalmente un procedimiento reglado, con diversas instancias de defensa y revisión. Este Cuerpo ha mantenido un férreo criterio en tal sentido: la presunción de responsabilidad que la ley fija en cabeza de los directores, solamente podrá ser desvirtuada por prueba que éstos aporten y que demuestre positivamente que de su parte se realizaron las diligencias y/o acciones pertinentes al cumplimiento de la obligación. No debe olvidarse en cuanto a los dirigentes de las sociedades, que el obrar de sus representados se ejerce por ellos mismos, razón por la cual la recurrente debe acreditar las causales eximentes de la

responsabilidad solidaria que la ley le endilga, a través de los medios probatorios que el proceso pone a su disposición. (En igual sentido: Sala I, en autos Aibal Servicios Agropecuarios SA, Sentencia del 6 de diciembre de 2016. Sala II, en autos Destilería Argentina de Petróleo SA.", Sentencia del 29 de diciembre de 2016. Sala III, en autos "Agco Argentina SA.", Sentencia del 6 de abril de 2017, entre muchos otros).-----

-----En consecuencia, corresponderá confirmar la solidaridad endilgada, solo en relación al pago de la multa dispuesta, dejándola sin efecto en relación al impuesto determinado y sus intereses de ley.-----

5) Finalmente, teniendo presente la reserva del caso federal para la etapa procesal oportuna, y sin perjuicio de advertir que, en cuanto a la imposición de costas solicitada, no resulta ello atribución del Cuerpo conforme a las normas que regulan su actuación, (conf. T.F.A.B.A., sent. Del 08/11/94 en autos "Desiervi Cereales S.A.C.I. Y A." entre otras); resuelvo que el recurso debe ser desestimado en su totalidad. Así Voto.-----

**POR ELLO, RESUELVO:** 1º) No hacer lugar al recurso interpuesto por el Cdor. Ricardo A. Paolina, en su carácter de patrocinante y apoderado de la firma "ORGANIZACIÓN SUR S.A.", contra la Disposición Delegada SEATYS Nº 881/19, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a esa Agencia, compensar el saldo a favor del contribuyente, reconocido en el artículo 5º del acto citado, a efectos de la liquidación de la multa impuesta. 3º) Declarar abstracto el recurso interpuesto en representación de los Sres. Daniel Francisco Forciniti, Juan Pascual Artusa y Domingo Carlos Forciniti, dejándose sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta para los mismos por el artículo 8º, salvo para el pago de la multa confirmada en el presente Pronunciamiento. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder.-----

  
Dra. María Verónica Romero  
Secretaria de Sala I  
Tribunal Fiscal de Apelación

  
Dr. Angel C. Carballal  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I



Provincia de Buenos Aires

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

Corresponde al Expte. N° 2360-0012462/18  
"ORGANIZACIÓN SUR S.A."

**VOTO DE LA DRA. LAURA CRISTINA CENICEROS:** Que por los fundamentos de hecho y de derecho expuestos, adhiero al voto emitido por el Vocal preopinante.-----



Dra. María Verónica Romero  
Secretaria de Sala I  
Tribunal Fiscal de Apelación



Dra. Laura Cristina Ceniceros  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

**VOTO DEL CR. RODOLFO DÁMASO CRESPI:** Adhiero a la resolución y fundamentos del Vocal Instructor, lo que así declaro.-----



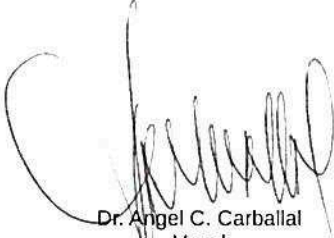
Dra. María Verónica Romero  
Secretaria de Sala I  
Tribunal Fiscal de Apelación



Cr. Rodolfo Dámaso Crespi  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II

**POR ELLO, SE RESUELVE:** 1º) No hacer lugar al recurso interpuesto por el Cdor. Ricardo A. Paolina, en su carácter de patrocinante y apoderado de la firma "ORGANIZACIÓN SUR S.A.", contra la Disposición Delegada SEATYS N° 881/19, de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. 2º) Ordenar a esa Agencia, compensar el saldo a favor del contribuyente, reconocido en el artículo 5º del acto citado, a efectos de la liquidación de la multa impuesta. 3º) Declarar abstracto el recurso interpuesto en representación de los Sres. Daniel Francisco Forciniti, Juan Pascual Artusa y Domingo Carlos Forciniti, dejándose sin efecto la responsabilidad solidaria dispuesta para los mismos por el artículo 8º, salvo para el pago de la multa confirmada en el presente Pronunciamiento. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal

de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime  
corresponder.-----



Dr. Angel C. Carballal  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala I



Dra. Laura Cristina Cenicerros  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II



Cr. Rodolfo Dámaso Crespi  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación  
Sala II



Dra. María Verónica Romero  
Secretaria de Sala I  
Tribunal Fiscal de Apelación

**REGISTRADA BAJO EL N° 2360**