

LA PLATA, 10 de agosto de 2009.-----

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2306-134486, año 2004, caratulado "CENTRO DE AUTOMOTORES S.A".-----

Y RESULTANDO: Que vienen a esta instancia las presentes actuaciones, atento la presentación de los recursos de apelación interpuestos a fojas 1477/1494, 1519/1540, 1559/1577, 1600/1619 y 1638/1655, por el señor Alejandro Juan REGGI, por derecho propio, el señor Osvaldo Raúl MIER, en su carácter de apoderado de los Señores Daniel Frederic Marie CAVE y Bernard Jean Yves EPAGNEAU, el señor Rafael Alfonso MEINERO, por derecho propio y el señor Carlos Blanco en representación de "CENTRO DE AUTOMOTORES S.A", contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria número 481/07, dictada por el Departamento Fiscalización Avellaneda.-----

----- Mediante el mencionado acto se determinaron las obligaciones fiscales del contribuyente del epígrafe, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por la actividad de "Venta de autos, camionetas y utilitarios nuevos excepto en comisión. Venta de autos, camionetas y utilitarios usados, excepto comisión. Venta al por mayor de partes, piezas y accesorios excepto cámaras, cubiertas y baterías. Mantenimiento y reparación del motor n.c.p.; mecánica integral. Venta al por menor de lubricantes para vehículos automotores y motocicletas. Venta en comisión de autos, camionetas y utilitarios nuevos. Servicios Inmobiliarios realizados por cuenta propia, con bienes propios o arrendados n.c.p. Servicios empresariales n.c.p.", por los períodos 2001 (enero a diciembre) y 2002 (enero a diciembre), por la suma de Pesos Quinientos veinticuatro mil quinientos ochenta y siete con setenta centavos (\$ 524.587,70). Asimismo aplicó una multa equivalente al diez por ciento (10%) del impuesto omitido, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada por el artículo 53 del Código Fiscal (t.o. 2004 y concordantes de años anteriores), y se estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada, de los señores Daniel Jean Frederic Marie CAVE, Joseph Louis Charles LÓPEZ, Alejandro Juan REGGI, Bernard Jean Yves EPAGNEAU y Rafael Alfonso MEINERO.-----

Que, remitidos que fueran los actuados a fojas 1772, el presente expediente fue adjudicado a la Sala III, Vocalía de 8va. Nominación, designándose Vocal instructor a la Dra. Dora Mónica Navarro, conforme surge de fojas 1774. Asimismo se procede a dar impulso procesal a la causa (conf. Art. 15 del Decreto Ley 7603/70 y sus modificatorias).-----

-----Que, por la mencionada providencia, se tiene por no ratificada la gestión efectuada por el Dr. Osvaldo Raúl Mier quien actuara como gestor de negocios del señor Joseph Louis Charles López y se intima a los restantes recurrentes para que en el plazo de diez (10) días, acrediten el pago de la contribución establecida por el artículo 12 inciso g) "in fine" de la Ley 6716 (T.O Decreto 4771/95); y a los letrados patrocinantes a que acrediten el pago del anticipo previsional a su cargo.-----

----- Que, cumplidas las intimaciones, a fojas 1774 se procede a dar traslado a la Representación Fiscal, quien presenta en legal término (art. 111 Código Fiscal t.o 2004) su alegato a fojas 1784/1789 vta.-----

----- Que, a fojas 1795, se provee la prueba ofrecida y a fojas 1801 en atención al estado del expediente se resuelve llamar "autos para sentencia" (arts. 115 y 116 del Código Fiscal t.o. 2004). Libradas las cédulas a las partes, se les notifica el auto de fojas 1801, a fojas 1802/1806, el cual se encuentra consentido.-----

Y CONSIDERANDO: I.- Que, los apelantes, en sus líbelos recursivos, de similar tenor, plantean la prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago del impuesto por el período 2001, en el entendimiento que el plazo debe computarse al efecto a partir de la fecha de vencimiento de las posiciones mensuales. Citan como apoyo de su queja un fallo del Cuerpo que valora tal extremo.-----

----- Se agravan asimismo de la modificación de la alícuota aplicable a los servicios complementarios a la venta de vehículos nuevos. Consideran improcedente la tasa del 3,5 % por las actividades de "patentamiento, transferencias y otros", por "fletes de vehículos nuevos" y por las locaciones de inmuebles", entendiéndose que corresponde la alícuota del 3% toda vez que resulta complementaria de la operatoria principal de "venta de vehículos

nuevos". Citan informes técnicos de la propia Dirección que entienden aplicables y alegan la violación de la doctrina de los Propios Actos.-----

----- Por otra parte, impugnan la liquidación del impuesto, entendiendo desacertada la inclusión en la base imponible de las bonificaciones por incentivo a las ventas y las bonificaciones efectuadas por Renault Argentina S.A. y, expresan que cuando la Administración ha hecho lugar a su reclamo, la exclusión de estos ítems no se ve reflejada en los formularios R-113 y R-222.---

----- En otro orden de ideas, alegan error en el cálculo del coeficiente de participación, afirmando que el Fisco obtiene los ingresos correspondientes al total país del cociente entre los ingresos atribuidos a la jurisdicción Buenos Aires y su coeficiente de participación, sin tener en cuenta que en el mes de abril estos ingresos contienen el ajuste retroactivo de coeficientes (Enero a Marzo) que incide sobre los ingresos totales aumentando la base imponible país. Entienden que el cálculo de las diferencias efectuado por la firma no excede de \$ 7000.-----

----- Asimismo, consideran improcedente la aplicación de la sanción aplicada y alegan su prescripción por aplicación de las normas del Código Civil. Citan el fallo "Filcrosa" y consideran que el Fisco local no tiene facultades para imponer plazos prescriptivos disímiles a la legislación de fondo. Subsidiariamente, invocan la prescripción del período 2001 al amparo del propio Código Fiscal. Aducen asimismo que la culpa no puede presumirse y que existe una clara ausencia del tipo objetivo que requiere la infracción.-----

----- Se oponen a la aplicación de los intereses alegando que no se les puede imputar la mora culpable.-----

----- Por su parte, los sujetos declarados responsables solidarios se oponen a la extensión de responsabilidad en su cabeza, entendiendo que la misma sólo procede después de la conclusión del procedimiento de determinación de oficio y respecto del pago del gravamen. En forma particular, cada apelante aduce que integró el Directorio de la firma desde 21/12/2001, no poseyendo la calidad exigida por la ley en los períodos mensuales que no ejercían cargo alguno. Invocan la inconstitucionalidad de los artículos 18 inc. 2, 21 y 55 del Código Fiscal.-----

----- Ofrecen prueba y plantean el caso federal.-----

-----II. Que, a su turno la Representación Fiscal, en su alegato de fojas 1784/1789 vta., expone las siguientes argumentaciones.-----

-----Se opone a la prescripción del período fiscal 2001, indicando que el tributo es de ejercicio y, en razón de ello, los anticipos están sujetos a la liquidación final anual. Cita jurisprudencia del Cuerpo en aval de su postura.-----

-----En cuanto al tratamiento alicuotario, considera que en autos no se ha tenido por acreditada la complementariedad de las actividades. Agrega que la operatoria de “patentamiento, transferencias y otros”, debe ser considerada como un servicio. Adiciona que dicho extremo no ha sido desvirtuado por los quejosos, toda vez que los mismos solo circunscriben su queja a afirmaciones que no quedan respaldadas por documentación o medio probatorio alguno.-----

-----En referencia a las afirmaciones relativas a las bonificaciones, señala que tampoco se constata a través de las mismas un verdadero agravio, ya que los recurrentes reconocen que los montos en cuestión fueron descontados de la base imponible. Además menciona que dicha modificación fue plasmada en los Formularios de Cuantificación de Deudas (R-113 y R-222) y en el contenido del acto apelado.-----

-----En relación al coeficiente de coparticipación, afirma que los recurrentes sólo se ciñen a manifestar que el mismo es incorrecto sin especificar el yerro de la Administración, pese que la Agencia a fojas 1044 vta., ha expresado que el determinado por el Contribuyente será considerado válido y tomado a los fines de la fiscalización. Por lo tanto al coincidir el declarado con el ajustado, el representante del Fisco considera que carece de todo asidero el agravio.-----

----- Por otra parte, propicia el mantenimiento de la sanción aplicada y con apoyo de antecedentes de la Corte local afirma que para que se configure esta infracción no se requiere una forma especial de intencionalidad, sino que basta el hecho objetivo de no haberse abonado el tributo.-----

-----Asimismo, se pronuncia en forma favorable a la aplicación de los intereses, haciendo hincapié en las facultades del Fisco provincial para dictar sus propias normas al respecto. Cita profusa jurisprudencia del Cuerpo a fin de abonar sus dichos.-----

-----Finalmente, en cuanto a la responsabilidad solidaria, propicia la extensión en cabeza de los sujetos que menciona el acto recurrido. Indica que el procedimiento seguido en autos ha sido conforme lo establecido en el plexo normativo fiscal, salvaguardando la garantía del debido proceso y el derecho de defensa de todas las partes intervinientes.-----

-----En cuanto al planteo de inconstitucionalidad de los artículos 18 inc. 2, 21 y 55, expresa que la Administración no es la autoridad competente para expedirse sobre la validez de las normas tributarias, conforme lo establece el art. 12 del Código Fiscal (t.o. 2004).-----

III.- Que corresponde en esta instancia decidir si se ajusta a derecho la Resolución Determinativa y Sumarial número 481/07, arriba detallada, en la medida que ha sido motivo de agravios.-----

----- Atañe analizar —con carácter previo— el planteo de prescripción efectuado respecto de la obligación sustancial con relación al período 2001. En tal sentido, es de observar que el artículo 131 del Código Fiscal —t.o. 2004 y concordantes de años anteriores—, dispone que “Prescriben por el transcurso de cinco (5) años las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación de determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, y de aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas...” Dicho plazo quinquenal resulta de aplicación para todas las obligaciones fiscales devengadas desde el 1º de enero de 1996.-----

----- Por su parte, el artículo 133 del mismo Cuerpo normativo dispone el modo en que se computará tal plazo legal. Así, señala que: “Los términos de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación, para determinar y exigir el pago de las obligaciones fiscales regidas por este Código, comenzarán a correr desde el 1 de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales, *excepto para las obligaciones cuya determinación se produzca sobre la base de declaraciones juradas de período fiscal anual, en cuyo caso tales términos de prescripción comenzaran a correr desde el 1 de enero siguiente al año en que se produzca el vencimiento de los plazos generales para la presentación de declaraciones juradas e ingreso del gravamen....*”. -----

----- En el caso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, esta Sala ha sostenido desde siempre que la declaración del tributo es sobre la base del período fiscal anual, lo cual surge del artículo 182 del Código Fiscal (t.o. 2004) (Conforme autos “DIADEMA GAS S.A.” del 20 de diciembre de 2007, entre muchos otros).-----

----- Sentado lo que antecede, y respecto del período en cuestión, el vencimiento del plazo para la presentación de la declaración jurada anual se produjo en el año 2002. Siendo ello así, el cómputo del plazo prescriptivo para dicho período fiscal se inició el 1º de enero de 2003.-----

----- Encontrándose en curso el plazo aludido, la Autoridad de Aplicación dictó la Resolución Determinativa y Sancionatoria número 481/07, con fecha 31 de agosto de 2007 —siendo notificada los días 24 y 27 de septiembre de 2007 (cfr. fojas 1472/1474 y 1476), operando como causal suspensiva la notificación de la intimación contenida en el artículo 10º de dicha Resolución, conforme lo dispone el artículo 135, inciso a, del Código Fiscal —T.O. 2004 y concordantes de años anteriores—. Por lo expuesto, respecto de la obligación sustancial del período fiscal en análisis, las acciones y poderes del Fisco para determinar las obligaciones fiscales y exigir su pago no se encuentran prescriptas; lo que así se declara.-----

----- No empaña esta conclusión, la última jurisprudencia de la Corte Nacional in re “Casa Casmma S.R.L. s/Concurso Preventivo s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza).-Recurso de Hecho-“, del 26 de marzo de 2009, toda vez que en autos se ha aplicado un plazo quinquenal en consonancia con lo resuelto en esos actuados, y no ha mediado tacha de inconstitucionalidad de los artículos 133 y 135 del Código Fiscal (t.o. 2004 y cc anteriores). En igual sentido, la reciente jurisprudencia de la Corte local, que ha declarado la inconstitucionalidad del artículo 119 del Código Fiscal (Causas 81253, 81410, 82121, 84445, 84976 y 87124) en tanto, el mismo no fue de aplicación al presente.-----

----- Sentado ello, deviene necesario proceder a la avocación de los agravios vinculados a la cuestión de fondo. En primer término y en atención a la queja de los recurrentes, se observa en cuanto a la actividad desarrollada

por la fiscalizada, conforme al Estatuto modificado (fojas 764/772), que el objeto social comprende las siguientes operatorias: “COMERCIALES: Compra-venta, importación, exportación, locación, cesión, consignación, distribución o comercialización, en todas sus partes, de motores, rodados, automotores, sus partes componentes, repuestos y accesorios y materias primas elaboradas o a elaborarse, que se vinculen directamente con la industria automotriz, sean nacionales o extranjeras, -Explotación de patentes de invención, marcas de fabrica o de comercio, vinculadas a la industria señalada-. INMOBILIARIA: Compra, venta, locación y cualquier otra operación con bienes inmuebles.- INDUSTRIALES: Fabricación, transformación, reparación y montaje de máquinas, motores, equipos, rodados, repuestos y herramientas de la industria automotriz, en todos sus aspectos y modalidades, a los fines de su comercialización.- FINANCIERA: Mediante el aporte de capitales a personas, empresas o sociedades por acciones, constituidas o a constituirse, del país o del extranjero, para la concertación de operaciones realizadas o a realizarse; el otorgamiento de préstamos a interés y financiaciones y créditos a corto plazo y a largo plazo, con cualquiera de las garantías previstas en la legislación vigente o sin ella; la compra, venta y negociación de títulos, acciones, bonos, letras de tesorería y toda clase de valores mobiliarios y papeles de créditos, públicos o privados, de cualquiera de los sistemas o modalidades creados o a crearse; y la colocación y/o aporte de capitales en actividades beneficiadas con regímenes fiscales de promoción y/o desgravación en tanto se relacione con los fines sociales.- Se excluyen expresamente todas aquellas operaciones comprendidas en la Ley de Entidades Financieras y toda otra que requiera el Concurso Público.- A tales fines la Sociedad tiene plena capacidad jurídica para adquirir derechos, contraer obligaciones y ejercer todos los actos que no sean prohibidos por las leyes o por este Estatuto” (artículo 3).-----

----- Como corolario del proceso de fiscalización el Fisco determinó diferencias de impuesto a su favor como consecuencia, entre otros, por entender errónea la aplicación alicuotaria por parte del contribuyente respecto de los ingresos por “patentamientos, transferencias y otros”, por “fletes de vehículos nuevos” y por “locaciones de inmuebles” , respecto de los cuales el

fiscalizado los considera como parte integrante del monto imponible de Venta de Vehículos Nuevos y bajo la tasa de dicha actividad.-----

----- Sobre el particular, el Código Fiscal (t.o. 2004 y cc. anteriores) en su artículo 195°, establece que "Cuando un contribuyente ejerza dos o más actividades o rubros alcanzados con distinto tratamiento, deberá discriminar en sus declaraciones juradas el monto de los Ingresos Brutos correspondientes a cada uno de ellos.... Las actividades o rubros complementarios de una actividad principal - incluida financiación y ajustes por desvalorización monetaria- estarán sujetos a la alícuota que, para aquélla, contemple la Ley Impositiva."-----

----- Al respecto este Tribunal desde antaño, ha tenido oportunidad de establecer que una actividad accesoria debe seguir la suerte de la principal, cuando exista vinculación directa entre ambas, que haga que una sea la consecuencia de la otra, o sea cuando la una es la razón de la existencia de la otra (art. 523 CC) Sentencias T.F.A.B.A. T 1956-221; 1957-135; 1960-61-III.-----

----- También ha de advertirse que la circunstancia que el carácter de papel principal o complementario de una actividad, es una cuestión de apreciación, sobre la base de las circunstancias de hecho en que se desenvuelve la actividad, debiéndose analizar, en cada caso, la realidad económica del negocio (en igual sentido Althabe Mario Enrique, en "El impuesto sobre los Ingresos Brutos", 2da. Edición Actualizada, Ed. La Ley, Noviembre de 2003).-----

----- Que en el presente, de las constancias de autos, no se encuentra detallado si las actividades de "patentamientos, transferencias y otros" y de "fletes de vehículos nuevos" que efectúa el concesionario fiscalizado, tienen su razón de ser exclusivamente ante la "Venta de Vehículos Nuevos". -----

----- Lo expuesto, obliga a la Sala a entender que, en el supuesto que se verifique que la empresa ha desarrollado las actividades simultáneamente en virtud de la modalidad de contratación elegida por el adquirente de la unidad nueva, esto es "puesto en la calle", cabe entender que se trata de actividades complementarias (en similar sentido, esta Sala in re "LA PROVEEDORA INDUSTRIAL S.A." del 19 de diciembre de 2006). En que, este Cuerpo desde antiguo ha declarado que una actividad accesoria debe seguir la suerte de la

principal, cuando exista vinculación directa entre ambas que haga que una sea la consecuencia de la otra, o sea cuando la una es la razón de la existencia de la otra (art. 523 CC) (Sentencias T.F.A.B.A. T 1956-221; 1957-135; entre otras).

----- Es entonces en este punto, que se considera que se trata de una sola operación, en la que la operatoria de “patentamientos, transferencias y otros” y los “fletes de vehículos nuevos” se encuentra condicionada a la ocurrencia de la venta del vehículo nuevo. La razón de ser de la existencia de las primeras depende de la verificación de ésta última.-----

----- Es que, la existencia de una condición de complementariedad en actividades que implican en alguna medida una subordinación, determina el tratamiento del conjunto, según lo aplicable a la actividad principal, perdiendo autonomía la secundaria, por tener que ser consideradas como una unidad con aquella. (conforme esta Sala in re "AEROLINEAS ARGENTINAS S.A.", 15 de diciembre de 2008, entre otras).-----

----- En definitiva, es dable sostener que las actividades de “patentamientos, transferencias y otros” y la de “fletes de vehículos nuevos”, resultan complementarias de la operatoria de venta de vehículos nuevos cuando su ejercicio deriva de la contratación de venta bajo la modalidad de entrega en la calle en condiciones para circular, por lo que, en tal caso, corresponde que, sobre sus ingresos se aplique la alícuota fijada para la actividad de venta de vehículos nuevos, lo que así se declara.-----

----- Ahora bien, cuando se verifique que dichas actividades son desarrolladas por la recurrente de manera independiente a la venta de vehículos nuevos, es decir como objeto de contrato de un servicio específico a prestar –servicio de flete o gestoría-, corresponderá que la prestataria tribute acorde con lo dispuesto por las leyes impositivas en cada periodo fiscalizado, es decir con la alícuota del 3,5 %, lo que así se declara.-----

----- Por idénticos fundamentos, forzoso resulta concluir que no ocurre lo mismo respecto de la operatoria de locación de inmuebles, toda vez que de manera alguna existe vinculación directa con el desarrollo de la actividad principal de venta de vehículos nuevos, correspondiendo en este aspecto confirmar el ajuste efectuado; lo que así se declara.-----

-----En relación a las manifestaciones referidas a las bonificaciones, se observa que las mismas no constituyen un verdadero agravio, ya que, tal como afirma el Representante del Fisco, los recurrentes reconocen que los montos en cuestión fueron descontados de la base imponible. No obstante ello, de las constancias de autos se vislumbra que dicha modificación fue plasmada en los Formularios de Cuantificación de Deudas (R-113 y R-222) y en el contenido del acto apelado.-----

-----Así pues, del minucioso examen de los actuados surge que si bien en una primera instancia el Fisco provincial incluyó las mismas como integrantes de la base sujeta a imposición, incorporando los guarismos que surgen de los Estados Contables del contribuyente por tal concepto -\$ 8.023.310 para el año 2001 según fojas 118- y \$ 10.415.672,16 para el año 2002, según asientos de Cierre de Cuentas de Resultados de todas las filiales al 31/12/02, conforme información de fojas 144/152- a raíz del descargo presentado por los interesados contra la Resolución de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial número 288/2006, el ente recaudador procedió a excluir del monto imponible las bonificaciones en cuestión y rectificó los Formularios de Ajuste respectivos. -----

-----A tal fin, se observa que al reliquidar el tributo y proceder a detraer los montos de “incentivos por ventas y bonificaciones por compras” , del cotejo de los primitivos Formularios de Ajuste con los rectificativos, el Fisco ha descontado exactamente dicha suma de la base sujeta a imposición, toda vez que para el año 2001 el monto original de ingresos a considerar gravados de \$ 87.144.667,57 (fojas 1002) ha quedado reducido a \$ 79.121.357,57 (fojas 1271) –cuyo diferencial asciende a \$ 8.023.310-, mientras que para el año 2002, la pretensión por igual concepto de \$ 120.912.814,07 (fojas 1011) ha disminuido a \$ 110.497.141,91 (fojas 1274) siendo la diferencia de \$ 10.415.672,16.-----

-----Lo expuesto hecha por tierra la afirmación de los recurrentes de que el saldo final de impuesto a ingresar (\$ 524.587,70) fue obtenido por el Organismo Fiscal mediante un cálculo erróneo, ya que no se tuvo en cuenta el impuesto efectivamente pagado en ambos períodos sino que el Fisco comparó

el impuesto que determinó de oficio con el declarado por la parte e intimó el ingreso de la diferencia, con lo cual se arribó a una suma significativamente mayor al primer cálculo erróneamente efectuado.-----

-----A mayor abundamiento, se observa que en la Planilla de cálculo del impuesto R-222 rectificativa (1277/1284) se han computado idénticos guarismos en concepto de “importes pagados” –retenciones y percepciones– que los expresados en la Planilla R-222 que correspondía al primigenio ajuste dejado sin efecto (ver fojas 1005 y 1014). Asimismo no se advierte que el procedimiento de cálculo haya sido de alguna manera el expresado por los apelantes ni que el Fisco, al descontar las “bonificaciones” haya arribado a una suma significativamente mayor al primer ajuste efectuado, ya que tan sólo con cotejar los montos de ambas pretensiones fiscales -\$ 699.910,92 según el artículo 2° de la Resolución de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial obrante a fojas 1072 y \$ 524.587,70 conforme el artículo 3° de la Resolución Determinativa y Sancionatoria según fojas 1337 vta.- se advierte la improcedencia de la reclamación formulada.-----

-----Si perjuicio de lo expuesto, ha de tenerse presente que los saldos a favor del contribuyente reconocidos por la Autoridad de Aplicación en los formularios de ajuste R-222, deberán ser tenidos en cuenta en oportunidad de la liquidación final. -----

-----Por otra parte, y también a tenor de las constancias de los actuados, no se advierte la razonabilidad de la queja formulada por los apelantes en cuanto al coeficiente de coparticipación, toda vez que el coeficiente de Ingresos y el Coeficiente de Gastos determinado por el Contribuyente que ahora expresa agravios, ha sido tomado como válido para la fiscalización, no fue modificado ni objetado en aspecto alguno, coincidiendo en ambos períodos el coeficiente unificado declarado con el ajustado (ver al efecto los porcentajes coincidentes que surgen de los Formularios R-055 de fojas 997 y 1008).-----

-----Por todo lo expuesto la totalidad de los reproches efectuados por los apelantes referidas a la impugnación de la liquidación no pueden ser atendidos, imponiéndose la confirmación del actuar Fiscal al respecto; lo que así se declara.-----

----- Que, por otra parte, este Cuerpo en oportunidad de analizar la siguiente temática a abordar, ha dicho respecto de los intereses, que los mismos se devengan ante la falta total o parcial de pago de los tributos dentro de los plazos establecidos (Telinver S.A -Meller Comunicaciones S.A (UTE) 3-11-05, Cimaq SRL de fecha 15-08-01, Sala III). En lo relativo a la constitución en mora del contribuyente ha expresado, que es necesario la concurrencia de los elementos formal y subjetivo, debiendo el sujeto obligado demostrar la inimputabilidad. El elemento formal está configurado por el mero vencimiento del plazo estipulado, es decir se establece la mora automática. Este concepto de automaticidad de la mora tiene sustento en que la obligación de abonar los intereses resarcitorios se "...devengará sin necesidad de interpelación alguna"...El elemento subjetivo se refiere a la inimputabilidad del deudor, que es quien debe demostrar con la finalidad de eximirse de la responsabilidad emergente de la mora, que la misma no le es imputable -caso fortuito, fuerza mayor, culpa del acreedor- lo cual torna admisible la doctrina de la excusabilidad restringida. -----

----- Al respecto, cabe traer a colación el pronunciamiento del Tribunal cívico Provincial; "El art. 75 del Código Fiscal atribuye competencias a la autoridad administrativa para fijar el interés para el caso de mora del contribuyente e impone que en su ejercicio ésta observe un tope determinado. Tal precepto no consagra un sistema potestativo que autorice al órgano jurisdiccional a adoptar una tasa menor a la efectivamente determinada por decisión ministerial." (SCBA, Ac 91728 S 8-11-2006, Fisco de la Provincia de Buenos Aires c/ Transportes José Hernández S.A.C.I. s/ Concurso preventivo. Incidente de revisión).-----

----- Por ende corresponde concluir, que el aditamento previsto por la Autoridad económica de la Provincia de Buenos Aires, con prerrogativas para ello, dirigido a generar la responsabilidad patrimonial del deudor remiso, merece ser convalidado, al tratarse de una tasa legal y no mediar objeción ni declaración de inconstitucionalidad respecto a las normas que al efecto prevé el Código Fiscal, lo que así se declara. -----

----- Establecido lo que antecede, procede abocarse al tratamiento del

agravio referente a la multa por omisión. Respecto a la prescripción planteada por los interesados, quienes consideran que resultan inaplicables las normas provinciales en la materia, e invocan la aplicación del Código Civil, es necesario recordar que el Tribunal carece de competencia para pronunciarse respecto del cuestionamiento constitucional efectuado, tal como lo ha establecido este Cuerpo en reiteradas oportunidades, Sala II en “Coomarpes Ltda.” del 20-12-00; Sala III en “DPR DR Papajet SRL” del 25-04-01, Sala I en “Ficamar S.A. del 14-12-01, reg. N°14 y en “Adix S.A.” del 7-06-01, TFABA, Sala III; entre otras. Sin perjuicio de ello, es de referir que la SCBA, en la causa Municipalidad de Vicente López contra Maitini y Sinai S.A. S/Apremio, ha sostenido que: “argumentar sobre la base de prescripción quinquenal del art. 4027 del Código Civil, carece de sustento, ya que la norma específica aplicable al sub lite, donde se reclama el cobro de la tasa por Inspección de Seguridad e Higiene es el art. 88 de la Ordenanza 8800 del Municipio de Vicente López en cuanto dispone -al igual que el art. 112 del Código Fiscal- que el término de prescripción comienza a correr el 1º de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales reclamadas, la que es una norma específica de derecho administrativo local que no puede ser desplazada por otras de carácter general. Es que si el sistema fiscal establece específicamente el comienzo del plazo de prescripción de la deuda proveniente de impuestos municipales las normas generales de la prescripción civil sólo serían aplicables subsidiariamente, a falta de disposiciones expresas, desde que el Código Civil está destinado a regir relaciones de derecho privado y no las que se originan entre el Estado y sus gobernados cuando aquél obra como poder público en ejercicio de su soberanía e imperio”..., agregando que: “Por elementales razones de lógica -razonamiento a maiori ad minus- quien tiene la facultad de crear la obligación tributaria también está habilitado para regular la forma de su extinción”... -----

----- A mayor abundamiento, el Tribunal Superior de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en autos “Sociedad Italiana de Beneficencia en Buenos Aires s/queja por rec de inconst denegado en: Sociedad de Beneficencia en Buenos Aires c. Dirección Gral. de Catastro”, ha sostenido que: “...Nada obsta a que la

legislación común civil sea aplicada analógicamente en materia administrativa o tributaria, en defecto de una legislación específica; pues ello constituye una lógica práctica jurídica destinada a dar solución a cuestiones, problemas o casos que no se hallan regulados por un precepto concreto. Así ante un supuesto de vacío legislativo –que no se verifica en el caso- podrían aplicarse supletoriamente los plazos de prescripción contemplados en el Código Civil, que regulan las relaciones entre acreedores y deudores en el ámbito del derecho privado, y no las que se originan entre el Estado y sus gobernados cuando aquel obra como poder público en ejercicio de su soberanía e imperio (SC Buenos Aires, 18 de julio de 2001 “Sánchez, Adrián m s/ Conc. Prev. S/inc. de rev. Por: provincia de Buenos Aires LL 2002-A, 437 y ss), pero cualquier traslación e interpretación debe efectuarse con criterios analógicos, teniendo en consideración la naturaleza de los intereses involucrados” (...) “debemos entender que organizaciones complejas como las gubernamentales atienden a procesos de toma de decisión y a necesidades operativas y de organización que, naturalmente, presentan un volumen y grado de dificultad de gestión que difiere notoriamente de un lugar del país a otro y de las relaciones entre los particulares; aspectos éstos que pueden ser valorados adecuadamente por los legisladores locales; quienes con relación a aquellas materias no comprendidas en la delegación constitucional en el gobierno federal, v. gr. materia administrativa y tributaria- pueden establecer plazos de prescripción que se sujeten a pautas objetivas de razonabilidad, que no sean arbitrarios y que no constituyan una vía indirecta de afectación de los derechos de los habitantes”...Que en referencia a autos: “Filcrosa S.A. s/quiebra s/incidente de verif. de Municipalidad de Avellaneda”, dicho Tribunal expresa que “...la Corte Suprema de Justicia de la Nación afirma en el fallo citado, que la prescripción involucra aspectos típicamente ligados con el derecho de propiedad, cuya pertenencia al derecho de fondo nadie discute. Sin embargo, el argumento parece poco consistente. Por ejemplo, el instituto de la cosa juzgada, que también tiene vínculos, que nadie sensatamente negaría con el derecho de propiedad, puede ser objeto de regulación válida por las legislaturas locales.”(...) “La prescripción, según la propia Corte, es un modo de extinguir

las acciones. Con igual énfasis, podría sostenerse que la cosa juzgada es un modo de extinguir el derecho. ¿Cuál de las dos instituciones está más relacionada con el derecho de propiedad: la que es disponible para las jurisdicciones locales -cosa juzgada- o la que en el criterio de la Corte- no lo es -prescripción-?” (...) “En síntesis...(agrega) ...la remisión al derecho de propiedad no resulta una guía constitucionalmente válida para ampliar o restringir el campo de la autonomía, como parece entenderlo la C.S.J.N”. -----

----- Asimismo se ha sostenido que “Lo relativo a la prescripción de la acción del fisco para perseguir el pago de tributos se hallaba legislado en la Ley N° 19.489, disposiciones luego receptadas en el Código Fiscal de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, con normas precisas que guardan coherencia con el sistema de pago de los tributos que contempla, resultando por ello inadmisibles una interpretación que prescindiera de aquéllas, bajo una supuesta preeminencia del Código Civil, que no contiene normas expresas en materia de prescripción de tributos. A la misma solución se arriba partiendo del artículo 3951 del Código Civil, que establece que el Estado está sometido a las mismas prescripciones que los particulares “*en cuanto a sus bienes o derechos susceptible de ser propiedad privada*”, de lo que puede inferirse que en el sistema del Código la norma civil se aplica a las relaciones que el Estado entabla cuando actúa en el campo del derecho privado, pero nada se prevé al estar en juego su potestad tributaria. (C.A. Cont. Adm. y Trib. C.A.B.A. Expte. N° EJP 43070/0 -Autos: G.C.B.A. c/Dota SA de Transporte Automotor s/Ejecución Fiscal Radicación de Vehículos- Sala II. Del voto de los Dres. Nélide M. Daniele y Esteban Centanaro, febrero 4 de 2003).-----

----- En virtud de los precedentes señalados, a los cuales esta Sala adhiere, cabe rechazar el agravio incoado.-----

----- Ahora bien, analizado el planteo prescriptivo de la multa impuesta por el período 2001 a la luz de la normativa fiscal provincial, ha de adelantarse opinión que les asiste razón a los apelantes. Ello así, toda vez que habiendo comenzado a correr el término quinquenal de prescripción de las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de la multa desde el 1° de enero de 2002 (cf. artículo 133 Código Fiscal t.o. 2004 y

cc. anteriores), al tiempo del dictado de la Resolución Determinativa y Sancionatoria número 481/07, con fecha 31 de agosto de 2007 —siendo notificada los días 24 y 27 de septiembre de 2007 (cfr. fojas 1472/1474 y 1476) el plazo ya se encontraba consumado, lo que así se declara.-----

----- Respecto del periodo restante, habiéndose arribado a la conclusión que resultan procedentes algunas de las diferencias determinadas en la resolución apelada, es dable puntualizar que la actuación de la apelante luce ajustada al tipo infraccional atribuido, siendo que la conducta punible consiste en el supuesto bajo análisis, en no abonar el tributo o hacerlo en defecto. Esta omisión debe originarse en una conducta culposa, esto es que no debe tratarse de una desfiguración deliberada de la verdad. La Corte Nacional ha dicho que aún cuando en el caso no existe intención de evadir el tributo, la falta de pago oportuno por los gravámenes que apela... autoriza la aplicación de una multa (C.S.N. L.L. 13-716). La materialidad de la infracción se pone de manifiesto en la omisión del tributo (TFN, Jurisprudencia Tributaria t. I- 182), ya que la multa se basa en disposiciones del Código Fiscal que tratan de las omisiones del impuesto no dolosas y por lo tanto no corresponde analizar el elemento intencional. En el mismo sentido se ha expedido la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires, in re B 48.150, “Bavera Carlos L. c/Poder Ejecutivo Demanda contencioso-administrativa”. -----

----- Que “el carácter tanto retributivo como reparatorio de la multa tributaria ha sido receptado por alguna doctrina (ver Villegas, Derecho..., p. 175), y recibido por la jurisprudencia (“FALLOS”, 184:417, 184:450, 220:1146, 239:501)” VILLEGAS, Héctor B (1998): Curso de Finanzas, Derecho Financiera y Tributario. Buenos Aires, Ed. Depalma, página 391. -----

----- En cuanto a la inexistencia de culpa, a los efectos sancionatorios, vale recordar que, tal como lo ha sostenido el Tribunal Fiscal nacional, la aplicación de multa no requiere la existencia de intención dolosa o de ocultación de bienes o actividades, bastando el hecho de una conducta inexcusable que ha tenido por efecto un pago inferior al que corresponde según las disposiciones legales (T.F.N., 31/8/61, "Laboratorios de electroquímica Médica", L.L. 105-22). Tal es, la opinión de la doctrina mayoritaria. Así, se ha sostenido:

"...únicamente se diferencia de la defraudación, en la inexistencia del factor intencional (dolo)..." Conf. Carlos M. Giuliani Fonrouge, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Derecho Financiero, ed. 1997, V. II, pag. 753 y ss. La figura del artículo 53 del Código Fiscal (t.o. 2004 y concordantes anteriores), 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 contribuyente probar la ausencia del elemento subjetivo, circunstancia que no ha acontecido en el caso de autos.-----

----- En el sub-júdice no cabe sostener la dispensa solicitada ya que no se advierte la concurrencia de la causal exculpatoria, por cuanto ello no surge de autos y no se han invocado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error a la firma apelante (conf. TFABA sentencias del 18/03/86 en "DIREC. PROV. DE RENTAS DTO: ACTIV. LUCRATIVAS (AGA ARGENTINA S.A.C.I.F.I.R.M.)"; del 10/10/02 en "VERNENGO Y VERNENGO S.A.", entre otras). Asimismo "... las normas fiscales sobre la materia son claras y no permiten abrigar dudas en la forma en que debía actuar el perceptor, el que, además tuvo a su alcance formular consulta sobre el caso a la autoridad y no lo hizo" (conf. TFN, "Laboratorios de Electroquímica Médica", sentencia del 31-8-61, publicada en La Ley 105, p. 22).-----

----- Descartada la concurrencia de alguna eximente o causal exculpatoria, forzoso resulta concluir que la sanción de multa aplicada por el período 2002, en función de lo normado por el artículo 53° del Código Fiscal (t.o. 2004 y concordantes anteriores), se ajusta a la entidad de la falta constatada; lo que así se declara.-----

----- Finalmente, entrando a considerar la atribución de responsabilidad solidaria a los miembros del directorio, se destaca en primer término que la Administración ha ajustado su actuar en cumplimiento de lo normado por el artículo 102 del Código Fiscal, verificándose el dictado de un acto ajustado a derecho.-----

----- Idéntico sentido debe sostenerse con relación a la multa impuesta, de acuerdo a lo establecido por el artículo 55 del Código Fiscal (t.o. 2004 y

correlativos anteriores), en el que se prevé la situación en que se encuentran los responsables solidarios con respecto a las infracciones -----

----- En lo sustancial de la temática, la norma aplicable al caso de autos es el Código Fiscal que, en forma taxativa legisla sobre el instituto de la responsabilidad solidaria en materia de derecho tributario (artículos 18, 21 y 55 –t.o. 2004 y concordantes años anteriores), dentro de las facultades constitucionales propias en esta materia retenidas por las provincias, en igual sentido doctrina de los Dres. Dino Jarach “Curso Superior de Derecho Tributario” Liceo Profesional CIMA Bs. As. 1969 pág. 288 y 289, Carlos Giuliani Fonrouge y José O. Casas, entre otros. A su vez la Corte Suprema de Justicia de la Nación se ha expedido sentando que "el Estado con fines impositivos tiene la facultad de establecer las reglas que estime lícitas, eficaces y razonables para el logro de sus fines tributarios, sin atenerse a las categorías o figuras del derecho privado, siempre que éstas no se vean afectadas en la esfera que le es propia (Fallos: T.251, 299), tesis también abonada por la Suprema Corte de la Provincia de Bs. As. en numerosas sentencias."-----

----- En cuanto al planteo de inconstitucionalidad de los artículos 18 inc. 2, 21 y 55, ha de reiterarse que este Cuerpo no resulta competente para expedirse sobre la validez de las normas tributarias, conforme lo establece el art. 12 del Código Fiscal (t.o. 2004).-----

----- De conformidad con las normas mencionadas y como ya lo ha expresado este Tribunal, a quienes administran o disponen de los fondos de los entes sociales alcanza la responsabilidad por los hechos u omisiones en que incurriesen, derivando de su conducta la solidaridad con los deudores de los gravámenes que establece la ley (“Coop. Agraria de Las Flores Ltda.”, sent. del 18-3-97; entre muchas otras) y que al Fisco le basta con probar la existencia de la representación legal o convencional, pues probado el hecho, se presume en el representante facultades con respecto a la materia impositiva, en tanto las obligaciones se generen en hechos o situaciones involucradas con el objeto de la representación, por ende, en ocasión de su defensa el representante que pretende excluir su responsabilidad personal y solidaria deberá aportar elementos suficientes a tales fines (TFN, Sala C, “Molino Cañuelas S.A.”, del

16-11-98; CSJN, "Monasterio Da Silva, Ernesto", D.F., t. XX, pág. 409). Debe tenerse presente que el obrar de sus representados se ejerce por ellos mismos, como bien esta establecido en el artículo 21 del Código Fiscal donde los mismos solidarios deberán demostrar que su representada los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales, o probar la concurrencia de alguna causal exculpatoria.-----

----- Ha de observarse que a tenor de lo dispuesto en los artículos arriba citados, la solidaridad a la que se refiere el legislador se produce "...cuando la ley crea, al lado del contribuyente, otro responsable a quien el sujeto activo de la relación tributaria puede exigirle el pago de la obligación fiscal, aun cuando respecto de éste no se haya verificado el hecho imponible", según lo expresado por calificada doctrina. (González de Rechter, Beatriz S.: Boletín de la Asociación Argentina de Estudios Fiscales - nov./97 - págs. 27 y ss.)-----

----- De este modo, el Fisco queda "facultado para exigir el total de la prestación tributaria a ambos conjuntamente, o a cualquiera de ellos, conforme a los principios del derecho común". (Martínez, Francisco: "Estudios de derecho fiscal" - Ed. Contabilidad Moderna - 1973 - pág. 160 y ss. (trabajo citado por la autora mencionada supra).-----

----- Por todo lo expuesto, al no devenir subsidiaria la responsabilidad extendida, corresponde confirmar en este aspecto la resolución determinativa apelada.-----

----- En el caso de autos, conforme el Estatuto obrante a fojas 753/840, "La Dirección y Administración de la Sociedad estará a cargo de un Directorio compuesto por el número de miembros que fije la Asamblea, entre un mínimo de tres y un máximo de siete, con mandato por un ejercicio, siendo reelegibles..." (Artículo 9°). "El Directorio tiene todas las facultades necesarias para la administración de los negocios y bienes de la sociedad, a fin de cumplir y ejecutar las actividades previstas en el objeto social, a cuyo efecto podrá celebrar y realizar toda clase de contratos y actos jurídicos que se relación, directa o indirectamente, con el mismo, incluyendo aquellos para los que se requiere poder especial..." (Artículo 11°).-----

----- De las constancias agregadas en el expediente, -cuya legitimidad no se encuentra controvertida-, surge que, mediante Acta número 548 de fecha 21 de diciembre de 2001, el Directorio por unanimidad resolvió aceptar la renuncia presentada por el señor Joseph Louis Charles López, quien se hallaba desempeñando el cargo de Presidente de la Sociedad. Previa puesta a disposición de la renuncia del señor Alejandro Juan Reggi a su cargo de Vicepresidente, para la nueva distribución de cargos, se resolvió nombrar como Presidente de la Sociedad al Señor Daniel Cave y Vicepresidente al señor Alejandro Juan Regí (vide fojas 69).-----

----- Mediante Acta número 44 del día 5 de julio de 2002, de Asamblea Ordinaria Unánime, el Directorio de la Sociedad quedó integrado por los Señores Daniel Cave como Presidente, Bernard Jean-Yves Epagneau en calidad de Vicepresidente y Rafael Alfonso Meinero en carácter de Director Titular (ver fojas 65/68).-----

----- Por lo expuesto, en atención a los agravios esgrimidos por los sujetos declarados solidarios, los cuales en sus libelos recursivos han introducido la cuestión de la limitación en el tiempo de la extensión de la responsabilidad en tratamiento, corresponde hacer lugar a la queja traída, -con excepción del señor Alejandro Juan Reggi por lo que infra se expresará-, toda vez que esta Sala tiene dicho que deviene improcedente la extensión de responsabilidad solidaria en cabeza de aquellos sujetos que no formaban parte del órgano volitivo de la firma al tiempo de verificarse el hecho imponible del impuesto aquí tratado. (conf. autos "TRENES DE BUENOS AIRES S.A." del 10/11/2005, entre otras).-----

----- En tal sentido, corresponde limitar la extensión de la responsabilidad en forma solidaria e ilimitada del señor Daniel Cave desde el día 21/12/01 y de los señores Bernard Jean-Yves Epagneau y Rafael Alfonso Meinero desde el día 5 de julio de 2002; lo que así se declara.-----

----- Respecto de la situación del señor Alejandro Juan Reggi no procede efectuar limitación alguna, toda vez que de las constancias de autos surge que el mismo ha integrado el órgano volitivo de la firma con anterioridad a la fecha que alega en su recurso -21/12/01- conforme surge del Acta número 548 arriba

mencionada, donde ha actuado en su calidad de Vicepresidente (vide fojas 69); lo que así finalmente se declara.-----

VOTO EN DISIDENCIA DE LA DRA. C.P.N. SILVIA ESTER HARDOY: Que sin perjuicio de la elevada consideración que me merece la opinión de la Vocal instructora, en virtud de no compartir plenamente algunos de los fundamentos expuestos en su voto, como tampoco el criterio resolutivo propuesto, me veo en la necesidad de formular el presente.-----

-----Que de ese modo con relación al pedido de prescripción formulado – compartiendo los argumentos expuestos relativos al momento en que se produjo la exteriorización de los instrumentos gravados- debo señalar que el cómputo del plazo prescriptivo, realizado de conformidad al juego armónico de los artículos 131 y 133 del Código Fiscal (T.O. 2004 y concordantes anteriores), permiten concluir que en el momento de notificarse la resolución determinativa impugnada en autos, las obligaciones fiscales por ella determinadas no se encontraban prescriptas, habiendo operado en dicho momento la causal suspensiva consagrada en el artículo 135 inciso a) de la normativa citada.-----

-----Que asimismo considero que por el momento, este Cuerpo no se encuentra habilitado para pronunciarse sobre la constitucionalidad del ordenamiento fiscal en lo relativo al plazo prescriptivo en materia de sanciones, así como el inicio de dicho plazo y las causales de suspensión o interrupción, en la medida que no existen pronunciamientos expresos de los órganos jurisdiccionales mencionado por el artículo 12 del Código Fiscal que permitan adoptar tal temperamento, aunque desde la doctrina sentada por nuestro Máximo Tribunal federal en Fallos 326:3899, recientemente ratificada en el fallo dictado en autos: "Recurso de hecho deducido por Casa Casmma S.R.L. en la causa Casa Casmma S.R.L. s/ concurso preventivo s/ incidente de verificación tardía (promovido por Municipalidad de La Matanza)" de fecha 26/03/09 resulta posible colegir que –por idénticos fundamentos a los expuestos- dichas normas podrían resultar constitucionalmente objetables. Idéntica consideración permiten realizar las causas resueltas por la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires: C. 81.253, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos: 'Cooperativa Provisión Almaceneros Minoristas

de Punta Alta Limitada. Concurso preventivo"; C. 82.121, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Barrere, Oscar R. Quiebra"; C. 84.445, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de revisión en autos 'Montecchiari, Dardo s/quiebra'; "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Moscoso, José Antonio. Concurso preventivo"; C. 87.124, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo"), todas ellas del 30/05/2007.-----

----- Que por su parte, respecto de la cuestión de fondo debatida en autos, esto es si los ingresos obtenidos por la firma por "patentamientos, transferencia y otros" y "fletes vehículos nuevos" deben ser tratados en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como actividad de servicios o en forma accesoria a la de comercialización de vehículos nuevos, comparto los fundamentos expuestos en el voto que precede. No obstante ello, entiendo inconducente e innecesaria— frente a los alcances del ajuste efectuado - la consideración que se realiza respecto de los ingresos análogos que pudieran obtenerse por la comercialización de vehículos usados, en la medida que ello implica adelantar opinión sobre una materia que no resulta objeto de juzgamiento.-----

----- Que sin perjuicio de lo expuesto -conforme lo he señalado en casos similares- de lo establecido, se deriva que la Autoridad de Aplicación proceda – en su caso- a determinar nuevamente el gravamen, al encontrarse afectado conceptualmente el acto administrativo recurrido. (conf. mi voto in re "MC KEY ARGENTINA S.A., del 04/12/07, Registro de Sala III N° 1294)-----

----- Que además, no puedo soslayar en este punto, que también resulta objetable la omisión de consignar en la parte resolutive del acto recurrido los saldos a favor del contribuyente, respecto de los restantes anticipos correspondientes a los períodos fiscales determinados.-----

----- Que como se deduce de lo expuesto precedentemente, la cuestión gira en torno a si en la determinación de oficio del tributo pueden generarse saldos a favor del contribuyente, debiendo —en dicho caso— ser determinados y consignados expresamente en el acto.-----

-----Que la suscripta sostuvo —en autos “GIAC GAS S.A.”, de fecha 28/11/06, Registro N° 1020, entre muchos otros—, siguiendo a destacada doctrina nacional, que “La ley establece en forma objetiva y general, las circunstancias o presupuestos de hecho de cuya producción deriva la sujeción al tributo. Pero ese mandato indeterminado tiene su secuencia en una operación posterior, mediante la cual la norma de la ley se particulariza, se adapta a la situación de cada persona que pueda hallarse incluida en los presupuestos fácticos previstos; dicho de otra manera, la situación objetiva contemplada por la ley se concreta y exterioriza en cada caso particular. En materia tributaria, esta operación se llama *determinación*.” (Carlos M. Giuliani Fonrouge, *Derecho Financiero*, 4ª Edición, Editorial Depalma, Buenos Aires, Año 1987, pp. 527-529), agregando que “...la *determinación* de la obligación tributaria, consiste en el acto o conjunto de actos emanados de la administración, de los particulares o de ambos coordinadamente, destinados a establecer en cada caso particular, la configuración del presupuesto de hecho, la medida de lo imponible y el alcance de la obligación” (Carlos M. Giuliani Fonrouge, ob. cit., pp. 529; también la C.N.Fed. Cont. Adm., Sala V, *in re* “Algora Comercial e Industrial SCA”, de fecha 10/03/97, publicado en Imp. T. LV-B-1703).-----

-----Que como consecuencia del concepto adoptado de determinación del tributo, es posible afirmar que no necesariamente deben surgir saldos a favor del Fisco, sino que —en ciertos casos— puede acontecer que se generen saldos a favor del contribuyente. Lo expuesto, no se ve alterado al ser —la determinación tributaria— efectuada de oficio por la Autoridad de Aplicación, toda vez que según lo prescribe el artículo 37, 2º párrafo, del Código Fiscal —T.O. 2004 y concordantes de años anteriores— “*Cuando el contribuyente o responsable no hubiere presentado declaración jurada o la misma resultare inexacta, por falsedad o error en los datos o errónea aplicación de las normas fiscales o en el caso de liquidación administrativa mencionada en el artículo 35, la Autoridad de Aplicación determinará de oficio la obligación fiscal, sobre base cierta o presunta*”. De la cita expuesta, surgen los casos en los cuales la Autoridad de Aplicación debe determinar la obligación tributaria, prescindiendo del resultado de dicha determinación o, en otros términos, la norma no tiene en

cuenta si en virtud de la determinación de oficio surgen saldos a favor del Fisco o del contribuyente. Ello es así, al observarse que el Código Fiscal —T.O. 2004 y concordantes de años anteriores— prevé en su artículo 93 que pueden surgir saldos acreedores a favor de los contribuyentes y establece una forma de compensación. Asimismo, el artículo 94, 1º párrafo, de dicho Código, dispone que “*La Autoridad de Aplicación deberá, de oficio o a pedido del interesado, acreditar o devolver las sumas que resulten en beneficio del contribuyente o responsable por pagos no debidos o excesivos*”.

-----Que las consideraciones efectuadas distan de ser novedosas, toda vez que la doctrina —al analizar el acto de determinación de oficio resultante de una actuación administrativa (denominado por la doctrina española como acto de liquidación)— sostuvo que “En primer lugar, la *determinación precisa el importe de la prestación* concorde con su finalidad liquidatoria. En el bien entendido de que no siempre ello ha de traducirse en un ingreso a favor del ente público, sino que puede arrojar un importe coincidente con el ya ingresado por el sujeto, o incluso menor, dando lugar entonces a un derecho de devolución a favor de este último y la correlativa obligación del ente público de rembolsar el exceso. Aparte, por supuesto, de la hipótesis en que por concurrir una exención no se obtenga suma alguna” (Juan Martín Queralt, Carmelo Lozano Serrano, Gabriel Casado Ollero y José M. Tejerizo López, *Curso de Derecho Financiero y Tributario*, 14ª Edición, Editorial Tecnos, Madrid, Año 2003, p. 327). Lo expuesto, fue expresamente reconocido —desde antiguo— por el Fisco Nacional al dictar la Resolución General DGI N° 2224/79 (de fecha 27/11/79, vigente a la fecha), donde dispuso —en su artículo 1º— que “Las devoluciones de pagos o ingresos en exceso podrán solicitarse cuando los saldos acreedores emerjan de determinaciones de oficio...”.

-----Que, como conclusión, el procedimiento de determinación de oficio puede generar saldos a favor del contribuyente, los cuales *deben ser expresamente determinados y consignados en el acto administrativo dictado por la Autoridad de Aplicación*, a los efectos de posibilitar la aplicación de los artículos 93 y 94 del Código Fiscal —T.O. 2004 y concordantes de años anteriores—.

-----Que lo expuesto precedentemente no puede ser soslayado por el juez

administrativo interviniente, al determinar solamente las posiciones mensuales que arrojan saldos a favor del Fisco, omitiendo aquellas en las cuales surgen diferencias a favor del contribuyente, con relación a los períodos fiscales 2001 y 2002. -----

-----Que al haberse detectado inexactitudes entre las declaraciones juradas presentadas por la firma del epígrafe —sean ellas en su favor o en su contra— y la fiscalización operada durante los períodos fiscales involucrados, la Autoridad de Aplicación debió proceder a determinar la totalidad de los períodos fiscales en donde encontró diferencias.-----

-----Que por lo expuesto, la Autoridad de Aplicación no ha determinado la totalidad de las obligaciones fiscales respecto de los períodos fiscales 2001 y 2002, así como tampoco ha consignado en el parte resolutive del acto los saldos a favor del contribuyente, en virtud de lo cual, la Resolución recurrida no se aprecia —en esta parte— como una conclusión razonada del derecho vigente con particular referencia a las circunstancias comprobadas de la causa (cfr. voto de la suscripta en autos “PESTARINO S.A.”, de fecha 19/08/08, Registro N° 1460) En idéntico sentido me he pronunciado *in re* “DEHEZA S.A.I.C.F. e I.”, de fecha 06/03/08, Registro de Sala III N° 1351 y sus citas), al cual corresponde remitir *brevitatis causae*. (vide también nuestro voto *in re* “BRENI S.A.” de fecha 06/12/07, Registro de Sala III N° 1298)-----

-----Que en orden a lo expuesto, debe revocarse la Resolución 481/07 dictada por el Departamento Fiscalización Avellaneda de la Dirección Provincial de Rentas, lo que así se declara.-----

-----Que en virtud de cómo se resuelve la cuestión analizada precedentemente, no corresponde el tratamiento de los restantes agravios introducidos, lo que así también se declara.-----

----- Que en tal sentido, dejo expresado mi voto.-----

VOTO DE LA DRA. MÓNICA VIVIANA CARNÉ: Que adhiero al voto de la Dra. Dora Mónica Navarro.-----

POR ELLO, SE RESUELVE: 1) Hacer lugar parcialmente a los recursos de apelación interpuestos a fojas 1477/1494, 1519/1540, 1559/1577, 1600/1619 y

1638/1655, por el señor Alejandro Juan REGGI, por derecho propio, el señor Osvaldo Raúl MIER, en su carácter de apoderado de los Señores Daniel Frederic Marie CAVE y Bernard Jean Yves EPAGNEAU, el señor Rafael Alfonso MEINERO, por derecho propio y el señor Carlos Blanco en representación de "CENTRO DE AUTOMOTORES S.A", contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria número 481/07, dictada por el Departamento Fiscalización Avellaneda; 2) Ordenar a la Autoridad de Aplicación que efectúe el recálculo del impuesto, liquidando los ingresos verificados por las actividades de "patentamientos, transferencias y otros" y "fletes de vehículos nuevos", a la alícuota del 3%, en los supuestos que verifique que su ejercicio derive exclusivamente de la actividad de venta de vehículos nuevos; 3) Declarar prescriptas las acciones y poderes del fisco para determinar y exigir la multa del período 2001, conforme lo expuesto en Considerando III de la presente; 4) Limitar la extensión de la responsabilidad en forma solidaria e ilimitada del señor Daniel Cave desde el día 21/12/01 y de los señores Bernard Jean-Yves Epagneau y Rafael Alfonso Meinero desde el día 5 de julio de 2002; 5) Confirmar en todo lo demás la Resolución apelada, en la medida que fuera objeto de agravios.. Regístrese, notifíquese a las partes y al Fiscal de Estado en su despacho, cumplido, devuélvase.

Fdo: Dra. Dora Mónica Navarro. Vocal

Dra. Silvia Ester Hardoy. Vocal (EN DISIDENCIA)

Dra. Mónica Viviana Carné. Vocal

Dr. Eduardo Aníbal Alza. Secretario Sala III

Registrado bajo el número 1709-Sala III

