

LA PLATA, 15 de septiembre de 2009.-----

AUTOS y VISTOS: el expediente número 2306-401903, año 2002 caratulado “CAR ONE S.A.”-----

Y RESULTANDO: Que inician las presentes actuaciones con el pedido de verificación y orden de inspección (Formulario R-269 V2), al contribuyente del epígrafe debido a la existencia de presunto interés fiscal, respecto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos como contribuyente del Régimen de Convenio Multilateral. -foja 1-.-----

-----Que en atención a la verificación practicada y habiéndose detectado diferencias a favor del Fisco a fojas 1898/1899 con relación al impuesto a los Ingresos Brutos y a fojas 1906 por el impuesto de Sellos; confiriéndose al contribuyente el traslado previsto en el artículo 40 del Código Fiscal (t.o. 2004).

-----Que a fojas 2043/2057 el subdirector de la Subdirección de Coordinación Operativa Metropolitana de la Dirección Provincial de Rentas dictó la Resolución de Inicio de Procedimiento Determinativo y Sumarial N° 1381/05, por el impuesto a los Ingresos Brutos.-----

-----Que a fojas 2178/2181 la citada subdirección dictó la Resolución de Inicio del Procedimiento Determinativo y Sumarial N° 1382/05, por las obligaciones fiscales correspondientes al impuesto de sellos.-----

-----Que a fojas 2228/2230 y 2268/2282 Pablo Julián Grijalba en su carácter de apoderado de la firma, presentó descargo de ley. Asimismo, a fojas 2283/2285, los declarados responsables solidarios: José Luciano Mourelle, Recalde Pablo Enrique, Roberto Kasinsky y Omar Daneri, realizaron la presentación de su descargo, en todos los casos, contra las resoluciones *ut supra* citadas (cfr. artículo 102 del Código Fiscal T.O. 2004).-----

-----Que a fojas 2355/2396, el Jefe del Departamento de Fiscalización Morón dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas dictó la Resolución Determinativa y Sumarial N° 740/06 por medio de la cual determinó —en su artículo 3°— las obligaciones fiscales de la firma “CAR ONE S.A”, en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por el ejercicio de la actividad: “Venta de autos, camionetas y utilitarios usados, excepto en comisión”(NAIIB 501211); Mantenimiento y Reparación del Motor

n.c.p, Mecánica Integral (NAIIB 502990); Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes propios o arrendados n.c.p (NAIIB 701090), Venta en comisión de vehículos automotores Usados n.c.p (NAIIB 501292), Venta de autos camionetas y utilitarios, nuevos excepto en comisión (NAIIB 501111) Venta de vehículos automotores nuevos n.c.p excepto en comisión (NAIIB 501191), Venta al por mayor o en comisión o consignación de mercaderías (NAIIB 511990), Servicios Empresariales n.c.p (NAIIB 749900), Venta al por menor de partes, piezas y accesorios excepto cámaras y cubiertas y baterías (NAIIB 503290), por los períodos fiscales 2000 (Enero a Diciembre), 2001 (Enero a Abril y Octubre a Diciembre) y 2002 (Enero a Mayo, Agosto y Octubre a Diciembre), estableciendo diferencias a favor de la Dirección Provincial de Rentas —en su artículo 4º— por la suma total de PESOS DOSCIENTOS NOVENTA Y UN MIL DOSCIENTOS TREINTA Y SIETE CON 30/100 (\$ 291.237,30). Asimismo, en su artículo 5º, aplicó al contribuyente una multa equivalente al 10% del monto dejado de abonar, por haberse constatado la comisión de la infracción prevista y penada en el artículo 53 del Código Fiscal (t.o. 2004) y estableció, en atención a lo normado en los artículos 18, 21 y 55 del mismo cuerpo normativo, que responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos los señores Pablo Enrique Recalde, Roberto Kasinsky, Omar Daneri y José Luciano Mourelle Ruano.-----

-----Que a fojas 2609/2619 la citada subdirección dictó la Resolución Sancionatoria N° 741/06, por las obligaciones fiscales vinculadas al Impuesto de Sellos, con relación a la celebración de los contratos de locación suscriptos entre la firma y “STAMPA AUTOMOTORES S.A” de fecha 16 de febrero de 1999, celebrado en la ciudad de Buenos Aires por el plazo 10 años y el celebrado entre “CAR ONE S.A Y BLEU AUTOMOTORES S.A”, en la misma ciudad, por un plazo de 10 años. Asimismo estableció que las diferencias surgidas a favor del Fisco, por haber omitido el pago del impuesto, totaliza la suma de PESOS DIECINUEVE MIL DOSCIENTOS (\$19.200). Por otra parte, dejó constancia que respecto del período fiscal 1999, el impuesto fue ingresado mediante el acogimiento efectuado a la Ley 13.145, no quedando impuesto por reclamar. Aplicó al contribuyente una multa equivalente a un tercio del mínimo

legal (5%), según lo dispone por el art. 53 del Código Fiscal (t.o 2004) y estableció que configuran la calidad de responsables solidarios por el pago de la multa los Sres. José Luciano Mourelle Ruano, Pablo Enrique Recalde, Roberto Kasinsky y Omar Daneri.-----

-----Que a fojas 2719/2730, se dictó la Resolución Sancionatoria-Rectificativa N° 778/06, atento a que por un error se consignó en la Resolución Sancionatoria N° 741/06 la fecha 20 de diciembre de 2005, cuando debió decir 20 de diciembre de 2006.-----

-----Que a fojas 2856/2873 el Sr. Esteban Antelo, en su carácter de presidente de “CAR ONE S.A” y los Sres. Pablo Recalde, Roberto Kasinsky, Omar Daneri y José Mourelle Ruano por derecho propio con el patrocinio del Cdor. José María Ksairi, interpusieron recursos de apelación en los términos del artículo 104 inciso b) del Código Fiscal (t.o. 2004), contra la Resolución Determinativa y Sumarial N° 740/06.-----

-----Que a foja 2897 se elevaron las actuaciones a este Tribunal. -----

-----Que a fojas 2898, se deja constancia que la presente causa fue adjudicada a la Vocalía de la 9na. Nominación, a cargo de la Dra. CPN Silvia Ester Hardoy, y en orden a ello, conoce la Sala III. Asimismo se dio impulso procesal a la causa, intimándose al Sr. Esteban Antelo a que acredite su matriculación en la Provincia de Buenos Aires.-----

-----Que a foja 2902, se tuvo por cumplido el recaudo de admisibilidad intimado, y se confirió traslado del recurso articulado a la Representación Fiscal para que conteste agravios y, en su caso, oponga excepciones.-----

-----Que a fojas 2909/2914, la Representación Fiscal contestó el traslado corrido.-----

-----Que a fojas 2917, se desestimó por innecesaria la prueba pericial e informativa ofrecida por el apelante, dictándose autos para sentencia.-----

Y CONSIDERANDO: I.- Que el escrito recursivo presentado por los apelantes, señalan que pusieron a disposición de la inspección actuante todos los registros y documentos de la actividad desarrollada.-----

-----Que como primer agravio sostienen la prescripción del período fiscal 2000. Desarrollan lo dispuesto en materia de prescripción por en el Código Civil, e

invocan el artículo 9 de la Ley 13.244. -----

-----Que advierten que el reconocimiento de deuda efectuado solo se configuró respecto de los conceptos que surgieron de la vista del art. 40 del Código Fiscal, no respecto de los conceptos impugnados en la determinación. Citan Jurisprudencia.-----

-----Que como segundo agravio plantean la nulidad de la resolución dictada. Manifiestan que de los considerandos de la misma no surge el criterio empleado por el fisco para determinar la obligación tributaria.-----

-----Que señalan que el mismo incurrió en una contradicción al sostener que la firma cumplía con los requisitos de inscripción registral, para posteriormente expresar que ello no satisface los recaudos legales para su otorgamiento. Agregan que se ha violado el debido proceso adjetivo, toda vez que la resolución de inicio difiere fundamentalmente de la resolución de cierre, al referirse a datos sobre los cuales no tuvo oportunidad de defensa.-----

-----Que a su vez oponen la nulidad por falta de valoración de la prueba ofrecida en oportunidad del descargo. Expresan que al no poder ser suplida procesalmente mediante la interposición del recurso, imposibilita la facultad revisora del Cuerpo y vulnera su derecho de defensa. Citan doctrina y jurisprudencia.-----

-----Que por otra parte se agravan respecto al monto imponible correspondiente a la venta de autos. Manifiestan que no se ha respetado el art. 171 y cc. del Código Fiscal, en cuanto a la aplicación de base diferencial debido a que su actividad es la comercialización de bienes usados registrables que enumera el art. 176. -----

-----Que —argumentan— la razón de ser de la base diferencial, proviene del escaso margen con el que operan, lo cual tornaría desmedidamente gravoso el impuesto resultante de las alícuotas normalmente establecidas sobre el total de los ingresos del sujeto. -----

-----Que por su parte, efectúan un relato de la reforma tributaria en materia de comercialización de bienes usados y manifiestan que cumplen con todos los requisitos legales y formales en el trámite de transferencia, para poder conformar la base imponible según lo prescribe el artículo 171 del Código

Fiscal —T.O. 2004 y concordantes de años anteriores—, registrando a su nombre la compra de los vehículos usados.-----

-----Que —expresan— cuando “CAR ONE S.A”, como concesionario exclusivo de GM Argentina S.A, compra sus unidades 0 km directamente de la terminal automotriz, para luego vender las mismas a otro sujeto, por dicha operatoria paga la totalidad del impuesto. Agregan que cuando la firma no compra directamente a la terminal automotriz debido a contratos de exclusividad de esta, debe recurrir a “STAMPA AUTOMOTORES S.A.” para adquirir automotores de la marca FIAT abonándole el precio de venta, a lo cual le suma un margen de utilidad para comercializarlo. -----

-----Que —concluye— por esta operatoria paga el impuesto sobre la base imponible diferencial, agregando que no puede perderse de vista que cuando “STAMPA AUTOMOTORES S.A” le vende a “CAR ONE S.A”, debe pagar el impuesto a los ingresos brutos por la totalidad del valor del auto, convirtiéndose —a los efectos de tributación— en un auto usado.-----

-----Que —señalan— la base imponible se conforma sobre la diferencia entre el precio de compra a la firma “STAMPA S.A” y el de venta al usuario final. Argumentan que de no ser así, se vulnerarían principios constitucionales y el impuesto sería confiscatorio-----

-----Que —expresan — de los informes técnicos 38/99, 14/99 y 124/01 surge que la firma ha cumplido cabalmente las disposiciones legales y formales.-----

-----Que por su parte —manifiestan— el fisco fuerza la interpretación de la norma sobre distinción dada a los “bienes de cambio” y los a “bienes de uso”. Asimismo recuerdan que no se encuentra en discusión que características tienen las firmas o personas jurídicas que venden sus automotores a “CAR ONE S.A.”, sino el cumplimiento de los requisitos que establece el art. 171 del Código Fiscal para tributar el impuesto sobre la base diferencial.-----

-----Que —agregan— las personas jurídicas que revistan la calidad de concesionarias tributan el impuesto por el art. 169 del citado código. Citan jurisprudencia y expresan que las normas deben interpretarse según la realidad económica.-----

-----Que como otro agravio plantean la falta de consideración de saldos a su

favor por parte de la Autoridad de Aplicación en el resolutorio de la Resolución atacada. Hacen reserva de compensación de los mismos y consideran que dicha omisión vulnera el derecho de propiedad establecido en el artículo 17 de la Constitución Nacional. Cita Jurisprudencia al respecto.-----

-----Que en otro orden de cosas, se agravian de la multa aplicada según el art. 52 del Código Fiscal. Expresan que al ingreso tardío del impuesto, antes de la iniciación del procedimiento de determinación de oficio, no le es aplicable la multa por omisión de impuestos, sino los intereses derivados de una simple mora.-----

-----Que —expresan— en el derecho tributario rige el principio de la personalidad de la pena, que significa que solo puede ser reprimido a quien la acción le sea atribuida tanto objetiva como subjetivamente. A su vez señalan que voluntariamente declararon e ingresaron la obligación tributaria al erario fiscal.-----

-----Que asimismo —señalan— los ilícitos tributarios poseen naturaleza penal y le son aplicables todos los principios de derecho penal, debiendo guardar la pena relación con la infracción cometida. Agrega que debe tomarse en cuenta la falta de antecedentes en su contra y la colaboración brindada al fisco durante la inspección.-----

-----Que en subsidio plantean error excusable y solicitan la aplicación del mínimo legal. Citan jurisprudencia.-----

-----Que asimismo manifiestan que el recargo es un instituto diferente a la multa que persigue fines similares, siéndoles aplicables los principios que rigen el sistema sancionatorio. En virtud de lo expuesto, señalan que les serían aplicables las mismas causales exculporias.-----

-----Que los responsables solidarios —expresan— que la solidaridad se hará efectiva en la medida que el contribuyente principal no lo abone oportunamente el tributo. Manifiestan que el Director es un responsable por deuda ajena, razón por la cual, el fisco deberá primeramente recurrir contra la sociedad .Citan Jurisprudencia.-----

-----Que por último ofrecen prueba pericial, informativa y hacen reserva de cuestión federal.-----

II.- Que, a su turno, el Representante de la Dirección Provincial de Rentas se opone al progreso del recurso interpuesto. Luego de sintetizar los agravios de los apelantes, trata en primer término al pedido de nulidad efectuado, vinculado a la supuesta contradicción entre la resolución de inicio de las actuaciones y la resolución de cierre, señalando que no se ha afectado ni lesionado los derechos y el patrimonio del recurrente. Expresa que ambos actos están debidamente motivados y fundados, integrando un acto administrativo conforme a derecho, del cual surge el criterio aplicado.-----

-----Que —agrega— según las constancias de autos, no se ha visto vulnerado el derecho de defensa, toda vez que el contribuyente tuvo la oportunidad de presentarse y hacer valer sus derechos, circunstancia que determina que el mismo ha tomado conocimiento de la causa. -----

-----Que —manifiesta— se ha respetado el debido proceso, llegándose al dictado de un acto formalmente perfecto. Señala que en los considerandos de la resolución atacada se expresaron las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado. Cita jurisprudencia.-----

-----Que por otra parte, con relación a la nulidad planteada por la falta de producción de la prueba pericial contable ofrecida, expresa que la documentación presentada por el contribuyente no resultó suficiente para modificar el ajuste efectuado por la inspección actuante. Advierte que los argumentos esgrimidos por los apelantes se traducen en una disconformidad abstracta con la resolución apelada, sin que se acredite la existencia de vicio alguno en el procedimiento efectuado.-----

-----Que —agrega— el fisco posee amplias facultades para analizar las pruebas ofrecidas y decidir en su caso cual es pertinente para la resolución de la causa. Cita el artículo 362 del Código Civil y jurisprudencia.-----

-----Que —concluye— el apelante no ha podido acreditar sus dichos, formulando meras manifestaciones que no alcanzan a desvirtuar la prueba de cargo que surge de la resolución recurrida.-----

-----Que con relación a la prescripción alegada por el período 2000 expresa que de los art. 131, 133 y 135 del Código Fiscal, surge que la extinción de las acciones del fisco se habría producido el 1 de enero del 2007. Expresa que a

partir de la notificación del acto apelado en diciembre del 2006 se produjo la suspensión de la misma, perdurando su efecto hasta los 90 días posteriores a la notificación del pronunciamiento a dictarse por este cuerpo.-----

-----Que a su vez advierte que se encuentra reconocida y acreditada en autos la existencia de un acogimiento al régimen de regularización Ley 12914, en relación a las posiciones 1, 3, y 12 del período 2000. Agrega que tal extremo produjo la interrupción de la prescripción en los términos del artículo 134 del Código Fiscal (t.o 2004).-----

-----Que —agrega— no afecta tal conclusión el carácter parcial de los montos incluidos en concepto de actividad determinada con respecto al reclamo fiscal, a partir de la propia letra de la ley. Cita jurisprudencia.-----

-----Que respecto del agravio referente a la aplicación del Código Civil señala que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo, no meramente formal o procesal, teniendo sus propios institutos sin ninguna sujeción a otra ley de fondo. Expresa que tal cuestión surge del art. 6 del Código Fiscal, no surgiendo contradicción entre ambos plexos normativos en tanto comparten el plazo quinquenal para la extinción de las acciones de cobro.-----

-----Que —afirma— la pretensión del apelante de que se aplique la Ley 13.244 debe rechazarse en tanto el período en cuestión, no se encuentra comprendido dentro de las previsiones del art. 48 de la Ley 12397.-----

-----Que respecto a los agravios vinculados al ajuste, alega que resultan de contenido análogo a los efectuados en instancias anteriores del procedimiento, por lo que da por reproducidos los considerandos del acto apelado, que dan cuenta de la postura sobre la cuestión en debate.-----

-----Que con relación a las manifestaciones vertidas por la firma, respecto de los saldos a favor, manifiesta que dichas diferencias —de corresponder— serán objeto de compensación al momento de practicarse la liquidación definitiva, conforme al art. 93 del Código Fiscal. Concluye, que dicha circunstancia determina que no se ve afectado el derecho de defensa como el de propiedad del apelante. -----

-----Que en respuesta al agravio de la multa impuesta, señala que el ajuste es procedente por haberse configurado la omisión prevista en el art. 53 del citado

código. Cita jurisprudencia de este Tribunal, sosteniendo que las mismas no funcionan como una indemnización del daño sufrido por la administración, sino como una sanción ejemplificadora para lograr el acatamiento a las leyes.-----

-----Que en relación a la falta de análisis del elemento subjetivo para la procedencia de la figura expresa que la ausencia de intención resulta irrelevante a la especie sino que basta el hecho objetivo de haberse abonado el tributo. Cita jurisprudencia a su favor.-----

-----Que respecto al error excusable invocado, cita jurisprudencia de esta Sala que sostuvo que la figura requiere un incumplimiento razonable, prudente y adecuado a la situación; hallándose exento quien demuestre que pese a diligencia y en razón de graves circunstancias pudo o debió creer que con su accionar no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario. A su vez agrega que al momento de la graduación de la misma procedió de acuerdo a los parámetros del Decreto 326/97.-----

-----Que en cuanto a los recargos aplicados destaca que los mismos, son los dispuestos por la ley conforme el art. 87 del Código Fiscal y en tal sentido la jurisprudencia ha establecido que la función del impuesto justifica que las leyes contemplen medios coercitivos para lograr la satisfacción de la renta pública.-----

-----Que agrega no se encuentra afectada la garantía constitucional “non bis in idem” en tanto este cuerpo se ha pronunciado sobre la procedencia de la aplicación conjunta de los mismos y la multa.-----

-----Que respecto a la improcedencia responsabilidad solidaria aplicada advierte que la dirección se ha limitado a cumplir los distintos pasos procesales dispuestos por las normas aplicables, partiendo de la reconocida calidad de los apelantes como representantes legales de la firma de autos. Expresa que en los artículos 18 y 21 del Código Fiscal regulan la situación de aquellos sujetos que en razón de su situación jurídica la ley los coloca en la obligación de responder como si se tratase del propio contribuyente.-----

-----Que agrega que al fisco no le incumbe correr con la carga de la prueba de dicha solidaridad sino que basta con que se encuentre acreditada la representación legal o convencional. Agregan que los mismos no han aportado prueba que logre demostrar que la firma los ha colocado en la imposibilidad de

cumplir con el tributo.-----

-----Que a su vez expresan que los responsables solidarios bajo la legislación bonaerense no son deudores subsidiarios, sino ilimitados siendo su característica principal que el fisco posee la facultad de demandar la totalidad de la deuda tributaria no ingresada a cualquiera de los deudores o a todos conjuntamente.-----

-----Que por último respecto al planteo de la cuestión federal señala que no siendo la instancia válida para su articulación solicita se lo tenga presente para la etapa procesal oportuna.-----

III.- VOTO DE LA DRA. SILVIA ESTER HARDOY: Que siguiendo un estricto orden lógico, corresponde analizar —en primer lugar— los planteos de nulidad incoados por los recurrentes.-----

-----Que en tal sentido, corresponde analizar si la Resolución Determinativa y Sumarial N° 740/06 ha sido dictada conforme a derecho.-----

-----Que como primera cuestión alegan la falta de causa y motivación del mismo. Expresan que el fisco —por un lado— sostuvo que cumplía con los requisitos de inscripción registral previstos en el artículo 171 del Código Fiscal para —posteriormente— expresar que la firma no reunía los recaudos legales exigidos.-----

-----Que el derecho a obtener una resolución fundada en Derecho —favorable o adversa— es garantía frente a la arbitrariedad e irrazonabilidad de los poderes públicos. En tal sentido, la fundamentación de la decisión administrativa tiende a consolidar la vigencia del principio republicano, que impone a los órganos administrativos dar cuenta de sus actos, al tiempo que evita que se afecten los derechos de impugnación de los particulares alcanzados por la resolución y se impida la revisión judicial de la legitimidad y razonabilidad de tales actos (cfr. Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, doctr. causas B. 49.238, "Salanueva", sent. de 13-XI-1984; B. 48.482, "Salinas", sent. de 30-VI-1987, "Acuerdos y Sentencias", 1987-II-604; B. 50.192, "D'Gregorio Hnos.", sent. de 7-VI-1988, "Acuerdos y Sentencias", 1988-II-392; B. 50.664, "González Menéndez", sent. de 27-IX-1988, "Acuerdos y Sentencias", 1988-III-601; B. 48.689, "Mendoza", sent. de 31-VII-1990,

"Acuerdos y Sentencias", 1990-II-789; B. 50.218, "Pereyra", sent. de 28-II-1995, "Acuerdos y Sentencias", 1995-I-172; B. 53.483, "Gómez", sent. de 6-VIII-1996; B. 54.506, "Romero", sent. de 13-V-1997; B. 51.646, "Viera", sent. de 2-XII-1997; B. 56.727, "Blasetti", sent. de 3-XI-1998, entre otras). En tal sentido, también se sostuvo que "...la obligación de motivar el acto administrativo, como modo de reconstrucción del *iter* lógico seguido por la autoridad para justificar una decisión de alcance particular que afecta situaciones subjetivas, a más de comportar una exigencia inherente a la racionalidad de su decisión, así como a la legalidad de su actuar (art. 108, decreto ley 7647/1970) y ser, también, derivación del principio republicano de gobierno (arts. 1º, C.N.; 1º, Const. pcial.) es postulada prácticamente con alcance universal por el moderno derecho público (C.S.J.N., *Fallos* 315:2771, 2930; 319:1379; 320:1956, 2590; 321:174; 322:3066; 324:1860; Scarciglia, Roberto, '*La motivazione dell Atto Amministrativo*', Milano, 1999, ps. 53 y ss.; Fernando Pablo, Marcos M., '*La motivación del acto administrativo*', Madrid, 1993, ps. 36 y ss.; De Laubadère, A -Venezia, J.C.- Gaudemet, I., '*Traité de Droit Administratif*', 14e. Ed. Paris, 1996, tº I, p. 677 y ss.; Chapus, René, '*Droit Administratif General*', 9e Ed., Paris 1995, tº I, ps. 1.000 y ss.; Boquera Oliver, José María, '*Estudios sobre el acto administrativo*', 4ª ed., Madrid, 1986, p. 218; entre otros)" (SCBA, voto del Dr. Soria, en la causa B. 62.241, autos 'Zarlenga', sentencia de fecha 27/12/2002, entre muchos otros).-----

-----Que de lo expuesto se deduce, en primer lugar, que la resolución ha de estar motivada, es decir, contener los elementos y razones de juicio que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos que fundamentan la decisión; y, en segundo lugar, que la motivación debe contener una fundamentación en Derecho, toda vez que "...la razón última que sustenta este deber de motivación, en tanto que la obligación de exteriorizar el fundamento de la decisión, reside en la interdicción de la arbitrariedad y, por tanto, en la necesidad de evidenciar que el fallo de la resolución no es un simple y arbitrario acto de voluntad del juzgador, sino una decisión razonada en términos de Derecho. Dicho con otras palabras, el deber de motivación implica, como ya se ha dicho, que las resoluciones (...) han de venir apoyadas en

razones que permitan conocer cuáles han sido los criterios jurídicos esenciales fundamentadores de la decisión, cuál ha sido su *ratio decidendi*. No obstante también hemos señalado que la exigencia constitucional de motivación no alcanza a un razonamiento exhaustivo y pormenorizado de todos los aspectos y perspectivas que tengan las partes de la cuestión que se decide, pero sí requiere que se explicita su *ratio decidendi* de tal forma que, pese a la parquedad o concentración del razonamiento, se conozcan los motivos que justifican la decisión.” (Tribunal Constitucional Español, Sentencia N° 331/06, de fecha 20/11/06, Publicación en el B.O.E. con fecha 20/12/06, Registro N° 35/04, F.J. 2°). -----

-----Que expuesto lo que antecede, en el presente caso, como permite apreciar la lectura de la resolución impugnada, la Autoridad de Aplicación —en el ejercicio de las facultades que le confiere el Código Fiscal— ha dado en ella una respuesta motivada y fundada en derecho a las cuestiones suscitadas en el procedimiento de determinación de oficio, referida a la actividad desarrollada por la firma y las alícuotas aplicables; por lo expuesto, el acto recurrido no carece de motivación como pretende el recurrente, toda vez que se encuentran explicitados los razonamientos que han conducido a desestimar las pretensiones de la entidad, permitiendo el conocimiento de los fundamentos de la decisión administrativa y el seguimiento del razonamiento empleado.-----

-----Que sin perjuicio de lo expuesto en los párrafos precedentes, corresponde agregar que la existencia del elemento “motivación” no implica el acierto en la selección, interpretación y aplicación de las disposiciones legales, lo cual debe ser resuelto por vía del recurso de apelación y no de nulidad, como pretenden los recurrentes (cfr. esta Sala *in re* “TUR LIFE S.A.”, de fecha 05/06/07, Registro N° 1131).-----

-----Que con relación al planteo de nulidad argüido contra el rechazo de la prueba por parte de la Autoridad de Aplicación, es dable sostener que le corresponde al órgano jurisdiccional analizar si los medios probatorios ofrecidos por las partes son idóneos para demostrar la coincidencia entre lo alegado y la realidad jurídica objetiva. Desde antiguo, la Corte Suprema de Justicia Nacional ha sostenido que “En principio, la cuestión referente a la

determinación de las medidas de prueba conducentes para la decisión del pleito, corresponde a los jueces de la causa” (Fallos 234:51), criterio compartido por Colombo (Carlos J. Colombo, “Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, Anotado y Comentado”, Ed. Abeledo Perrot, pág. 348); asimismo, en materia tributaria, el Tribunal Fiscal de la Nación —en autos Insud S.A., de fecha 17/4/64, publicado en L.L. 117-87— ha argumentado desde sus orígenes que “...en lo que concierne a la admisibilidad de la prueba ofrecida por las partes, Hugo Alsina (‘Tratado Teórico Práctico de Derecho Procesal Civil y Comercial’ T. III, 2ª ed., ps. 241 y 245) dice que el juez no debe admitir la prueba de todos los hechos que las partes afirmen, pues en algunos casos la prueba resultará innecesaria, en otras inoportuna y en algunos estará prohibida. Considera que no deben admitirse las pruebas de hechos cuando ellas sean inconducentes al pleito, porque no influirán en la decisión de la litis”.

---- Que por otra parte, la sola circunstancia de haberse rechazado la prueba ofrecida por el recurrente en sede administrativa no importa un cercenamiento del derecho de defensa, garantizado en materia probatoria con el contradictorio amplio que en esta instancia se desarrolla, razón por la cual no corresponde hacer lugar a la nulidad articulada por aquél, dejando a salvo que la misma ha sido fundada en todos los casos, conforme surge de la Resolución Determinativa y Sumarial N° 740/06,—específicamente a fojas 2374 vta./2376 — (en el sentido indicado, T.F.N. *in re*: “Óptica San Jorge S.C.”, Sala B, de fecha 27/12/96). Asimismo, para la procedencia de la nulidad invocada, el rechazo de parte de la prueba ofrecida no es un argumento suficiente que acredite por sí mismo la violación del derecho de defensa, si el recurrente no precisa la influencia que ella habría podido tener en el resultado del pleito (cfr. CNFed. Cont. Adm., Sala II, *in re* “Mucciolo, Rubén A.” de fecha 17/08/95) -----

---- Que aún partiendo de los extremos alegados por el contribuyente, ello no resulta óbice para concluir que el apelante ha podido con amplitud interponer el recurso que por derecho había lugar, el que es atendido de conformidad con la normativa vigente, y de cuyo análisis surge la interpretación del acto administrativo, haciendo valer sus defensas sobre el tema en litigio y no sufriendo ninguna limitación procesal, atento la instancia que se atraviesa.-----

-----Que por lo expuesto, el pedido de nulidad analizado, tampoco puede prosperar; que así se declara.-----

-----Que con relación al planteo de prescripción, corresponde destacar que con fecha 30 de mayo del 2007, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires declaró la inconstitucionalidad del artículo 119 del Código Fiscal (T.O. 1999) en lo que se refiere al sistema escalonado de prescripción previsto por dicha norma de transición (vide causa 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"; causa 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"; causa C. 87.124, "Fisco de la Provincia de Buenos Aires. Incidente de Revisión en autos: 'Maggi Asociados S.R.L. Concurso preventivo"). De los fallos dictados y su remisión a la causa "Municipalidad de Avellaneda s/ inc. de verif. en Filcrosa S.A. s/ Quiebra" (sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación del 30/09/2003) podría interpretarse que —por idénticos fundamentos a los expuestos— el artículo 133 resulta constitucionalmente objetable. Sin embargo, el Máximo Tribunal Provincial no declaró la inconstitucionalidad del artículo aludido, manteniéndose —en este punto— la doctrina sentada en la causa Ac. 58.937, "Municipalidad de Vicente López contra Maitini y Sinai S.A. Apremio" (de fecha 31/03/98) hasta tanto se pronuncie al respecto. En este punto, es dable resaltar que este Tribunal no se encuentra habilitado para declarar la inconstitucionalidad del mismo (conf. art. 12 del Código Fiscal –t.o. 2004 y sus concordantes anteriores y art. 14 del Decreto-Ley 7603/70).-----

-----Que el artículo 131 del Código Fiscal —t.o. 2004— 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 1° de enero de 1996.-----

-----Que como se expuso, 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....*”. -----

-----Que siendo ello así, toda vez que el cómputo de prescripción del período más antiguo (2000) comenzó a correr el primero de enero siguiente al año en que se produjo el vencimiento del plazo general para la presentación de la declaración jurada e ingreso del gravamen, o en otros términos, el 1° de Enero del año 2002, el plazo fue suspendido —de conformidad al artículo 135 inciso a, del Código Fiscal— en virtud de la notificación de la Resolución Determinativa y Sumarial N° 740/06 (cfr. formularios de notificación obrantes a fojas 2839, 2843 y 2844), subsistiendo dicho efecto siempre y cuando el acto recurrido no sea invalidado por este Cuerpo.-----

-----Que en virtud de lo expuesto, corresponde rechazar el planteo de prescripción alegado; que así se declara.-----

-----Que por su parte respecto a la aplicación del artículo 9 de la Ley 13.244 —mas allá del criterio seguido por la suscripta en materia de novación— debe señalarse que el mismo no resulta aplicable al caso de autos al disponer el artículo 48: *‘Establécese la novación de todas las obligaciones tributarias adeudadas, no prescriptas al 1° de enero del año 2000, correspondientes a los gravámenes cuya Autoridad de Aplicación sea la Dirección Provincial de Rentas.- La novación implicará la consolidación de la deuda en un único monto, liquidado al 31 de diciembre de 1999’...’*.-----

-----Que conforme lo expuesto en virtud de referirse el agravio incoado al

período fiscal 2000, no posee incidencia alguna la novación alegada; que así se declara.-----

-----Que con relación al agravio vinculado a la base imponible diferencial, articulado por los recurrentes, corresponde señalar que esta Sala no analizará la totalidad de los argumentos esgrimidos, sino aquellos que se vinculen estricta y directamente al agravio incoado. En este sentido, la Suprema Corte de Justicia de la Provincia de Buenos Aires ha sostenido que “No debe confundirse la omisión del tratamiento de un agravio, con la omisión del tribunal de tratar y contestar cada uno de los argumentos expuestos por el apelante. Lo primero es necesario para la validez de la sentencia, lo segundo no (...) Para la validez de la sentencia, basta que se trate y se resuelva el agravio formulado, fundando la solución en derecho (arts. 168 y 171 de la Constitución provincial), sin que sea necesario que el tribunal siga y refute la línea argumental del apelante.” (SCBA en la causa Ac. 80.071, “Malsar S.A. contra Consorcio de Copropietarios Edificio Maral 27. Incidente de nulidad en autos `Consorcio c/Malsar. Ejecución de expensas”, de fecha 23/04/03, entre muchas otras). Ello resulta plenamente aplicable, *mutatis mutandi*, a las sentencias dictadas por este Cuerpo.-----

-----Que los apelantes manifiestan que la firma del epígrafe ha dado cumplimiento a los artículos 171 y cc. del Código Fiscal —T.O. 2004 y concordantes de años anteriores—, razón por la cual, corresponde tributar de acuerdo a la base imponible diferencial establecida para la comercialización de bienes usados registrables.-----

-----Que a los efectos de considerar adecuadamente la cuestión introducida por los recurrentes, resulta necesario señalar que el artículo 171 del Código Fiscal (T.O. 2004 y concordantes de años anteriores, redacción según Ley N° 13.297) sostiene —en su parte pertinente— que: “En el caso de comercialización de bienes usados recibidos como parte de pago, la base imponible será la diferencia entre su precio de venta y el monto que se le hubiera atribuido en oportunidad de su recepción...”. Asimismo, la redacción anterior de la norma (texto según el artículo 61, punto 9, de la Ley N° 12.397), en el segundo párrafo, sostenía “En el caso de comercialización de bienes

usados registrables, (excepto aeronaves y embarcaciones), la base imponible será la diferencia entre su precio de venta y el precio de compra o el monto que se le haya atribuido en oportunidad de su recepción como parte de pago”.-----

-----Que para la aplicación de la base imponible diferencial, respecto de la actividad y para los períodos fiscales comprendidos en el presente expediente —2000, 2001 y 2002—, la norma estableció que los bienes usados registrables (excepto aeronaves y embarcaciones) debían ser usados. Es del caso señalar que la resolución recurrida efectuó el ajuste de la base imponible por la actividad de vehículos nuevos “...debido a que según lo verificado en la conciliación de ingresos el contribuyente declaraba los ingresos por ventas de dichos vehículos 0 km que adquiría a empresas del grupo y a las terminales automotrices en la venta de vehículos usados” (fojas 2366).-----

-----Que sin perjuicio de señalar que los recurrentes han afirmado que los vehículos adquiridos a los concesionarios oficiales, para luego ser vendidos a terceros, deben considerarse usados, es forzoso concluir que no les asiste la razón. En efecto, la inscripción a nombre de la empresa de los automotores aludidos, no les confiere directamente a éstos la calidad de usados, máxime cuando luego son vendidos a terceros como nuevos o “cero km.”.-----

-----Que por ello, la mera inscripción en el Registro Nacional de la Propiedad Automotor, por sí sola, no les confiere a los vehículos nuevos la calidad de “usados” —referida por los apelantes—. En tal sentido, dicho vehículo nuevo o “cero kilómetro”, luego de ser inscripto, puede ser vendido nuevamente sin que pierda dicha calidad, tal como sucede en el caso de autos.-----

-----Que de lo expuesto se deduce que la empresa “CAR ONE S.A.” compra los vehículos nuevos, los inscribe a su nombre y luego los vende a terceros, sin utilizarlos, manteniendo la calidad de nuevos o “cero km.”.-----

-----Que en consecuencia, toda vez que la previsión legal establecida en el artículo 171 del Código Fiscal —T.O. 2004 y concordantes de años anteriores—, dispone una base imponible diferencial únicamente respecto de los vehículos usados, no corresponde su aplicación al caso; que así se declara.-----

-----Que en su escrito recursivo, los apelantes se agravan de la falta de consideración —por parte de la Autoridad de Aplicación— de los saldos

existentes a su favor.-----

----- Que según surge del artículo 4º de la Resolución recurrida, la diferencia total a favor del Fisco —a valor histórico — es de pesos doscientos noventa y un mil doscientos treinta y siete con 30/100 (\$ 291.237,30) suma que —según lo dispone expresamente el citado artículo de dicha resolución— fue intimada para que sea ingresada en las arcas fiscales, junto con la multa aplicada —del diez por ciento (10%) del tributo ajustado— y los intereses. Asimismo, se hizo saber al contribuyente que la Resolución quedaría firme una vez consentida por aquél o ejecutoriada por haberse agotado la vía recursiva prevista en el Código Fiscal —artículo 9º de la Resolución—, dejando constancia que ante el incumplimiento y falta de presentación de los respectivos recursos, quedaría expedita la vía de Cobro Judicial por Apremio, según los artículos 95 y 142 del Código Fiscal (T.O. 2004) —artículo 11º de la Resolución—.

-----Que se observa —a simple vista— la omisión de consignar en la parte resolutive del acto recurrido los saldos a favor del contribuyente, respecto de los períodos fiscales 2001 y 2002. Asimismo, la Autoridad de Aplicación también omitió dejar constancia de la “futura compensación” a la cual alude la Representación Fiscal —a fojas 2912—, sosteniendo justamente lo contrario, que en caso que el contribuyente no interponga los recursos previstos legalmente —o agotados los mismos— la suma determinada y la multa aplicada quedarían firmes, procediéndose al cobro judicial por vía de apremio.--

-----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 —en el artículo 3º de la Resolución 740/06— 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. Ello, implicaría apartarse de la ley vigente en la materia, que expresamente contempla que la Autoridad de Aplicación *debe* determinar de oficio la obligación fiscal en los supuestos previstos legalmente, entre los cuales se encuentra la inexactitud

por falsedad o error en los datos o errónea aplicación de las normas fiscales — cfr. artículo 37, segundo párrafo, del Código Fiscal T.O. 2004—, sin efectuar discriminación alguna al respecto. En otros términos, la diferencia determinada puede ser a favor del Fisco o del contribuyente.-----

-----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), debiendo —en consecuencia— revocarse parcialmente; que así se declara.-----

-----Que en virtud de cómo se resuelve la cuestión analizada precedentemente, no corresponde el tratamiento de los restantes agravios respecto de los períodos analizados, con la sola excepción de los recargos, sin perjuicio de dejar sentado que la verificación acerca de la existencia de saldos a favor del contribuyente no obsta a la configuración de la infracción prevista — y sancionada— por el artículo 53 del Código Fiscal y al establecimiento de la responsabilidad solidaria prevista en los artículos 18, 21 y 55 del Código Fiscal, pero su efectivo establecimiento debe quedar supeditado al origen de dichos saldos y a la configuración de diferencias en favor del Fisco en los períodos fiscales involucrados (cfr. voto de la suscripta en autos “BRENI S.A.”, de fecha 6/12/07, Registro N° 1298); lo que así se declara.-----

-----Que en este punto, resulta necesario expresar que si los actos administrativos son parcialmente ilegítimos respecto de su contenido, tal deficiencia no debe conducir —necesariamente— a la revocación de todo el

acto, toda vez que si parte de aquel es independiente y no medió un juicio adverso sobre su validez, el Tribunal puede revocarlo parcialmente, subsistiendo el acto con la plenitud de efectos en la parte que ha sorteado favorablemente el examen de legalidad, tal como ha sucedido en el presente caso.-----

-----Que según lo expuesto hasta aquí, es posible concluir que la Autoridad de Aplicación ha determinado correctamente las obligaciones fiscales del contribuyente del epígrafe, respecto del período fiscal 2000.-----

-----Que con relación al período fiscal aludido en el párrafo precedente, es dable analizar los agravios vinculados a la multa aplicada.-----

-----Que respecto del aspecto subjetivo de la infracción en cuestión, la omisión se origina en una conducta culposa, debiéndose resaltar que la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha dicho que, aún cuando en el caso no existe intención de evadir el tributo, la falta de pago oportuno de 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), toda vez que la multa tiene su fundamento en disposiciones del Código Fiscal que tratan de las omisiones de 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 s/ Demanda Contencioso-administrativa”).-----

-----Que, en cuanto a la inexistencia de culpa a los efectos sancionatorios, vale recordar que, tal como ha sostenido el Tribunal Fiscal de la Nación, 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)...” (Carlos M. Giuliani Fonrouge, obra actualizada por Susana Camila Navarrine y Rubén Oscar Asorey, Derecho Financiero, ed.

1997, V. II, pág. 753 y ss.). La figura del artículo 53 del Código Fiscal (t.o. 2004 y concordante de años anteriores) exige un mínimo de subjetividad, o sea la culpa en sentido estricto, desde que admite como causal exculpatoria el error excusable.-----

-----Que la Corte Suprema de Justicia Nacional, ha reconocido en numerosas oportunidades que en el campo del derecho represivo tributario rige el criterio de la personalidad de la pena que, en su esencia, responde al principio fundamental por el cual sólo puede ser reprimido quien es culpable, es decir aquél a quien la acción punible pueda ser atribuida tanto objetiva como subjetivamente (cfr. *Fallos* 271:297; 303:1548; 312:149). Si bien, por lo tanto, 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; causa L. 269.XXXII "Lambruschi, Pedro Jorge s/ley 23.771", fallada el 31/10/1997 -IMPUESTOS, t. 1998-A, 664-); en orden a ello, sostuvo que "...acreditada la materialidad de la infracción 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 del 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., *in re*: "Casa Elen-Valmi de Claret y Garello c. D.G.I.", publicado en REVISTA IMPUESTOS, 1999-B-2175, P.E.T., 1999-645; *Fallos* 322:519). -----

-----Que por las consideraciones expuestas, es dable analizar si se ha configurado el error excusable alegado, el cual operaría como eximente legal (cfr. artículo 53, 2º párrafo del Código Fiscal).-----

-----Que a tal fin, corresponde sostener que no surgen dentro de estas actuaciones ningún elemento a partir del cual pueda considerarse configurada la eximente prevista normativamente respecto de los conceptos por los cuales el ajuste debe confirmarse, toda vez que tal como ha establecido el Máximo

Tribunal de la Provincia, esta figura requiere un incumplimiento razonable, prudente y adecuado a la situación, hallándose exento de pena quien demuestre que, pese a su diligencia y en razón de graves y atendibles circunstancias que acompañaron o precedieron a la infracción, pudo o debió creer que su acción no lesionaría el precepto legal ni el interés del erario (conf. causas publicadas en D.J.B.A., t. 120, p. 209; t. 121, p. 47; t. 122, p.337, entre otras).-----

-----Que en el *sub lite*, no se advierte la concurrencia de causal exculpatoria, toda vez que en autos no existe dificultad en la interpretación y aplicación de las normas fiscales, ni se han invocado precedentes jurisprudenciales o administrativos que hubiesen podido inducir a error a la firma apelante.(conf. TFABA, sent. del 18/03/86 en “DIRECCION PROVINCIAL DE RENTAS DTO: ACTIV. LUCRATIVAS [AGA ARGENTINA S.A.C.I.F.I.R.M.]”, del 10/10/02 en “VERNEGO Y VERNENGO S.A.” Sala III; entre muchos otros).-----

-----Que por lo expuesto, no habiéndose acreditado los extremos necesarios para eximir de responsabilidad a los recurrentes por la infracción atribuida, corresponde confirmar la sanción aplicada respecto del período fiscal 2000; que así se declara.-----

-----Que es dable analizar el agravio vinculado a la aplicación de los recargos previstos en el artículo 87 del Código Fiscal —T.O. 2004 y concordantes de años anteriores—, respecto de los períodos fiscales involucrados en las presentes actuaciones, según lo dispone el artículo 4º de la Resolución N° 740/06.-----

-----Que los recargos aludidos fueron introducidos por la Ley N° 13.405, vigente a partir del 08/01/06. Siendo ello así, conforme surge de los artículos 3º y 4º de la parte resolutive de la Resolución N° 740/06, en las presentes actuaciones se establecieron diferencias a favor de la Autoridad de Aplicación por períodos fiscales anteriores a la entrada en vigencia de la Ley aludida. -----

-----Que en virtud de lo expuesto, la Dirección Provincial de Rentas aplicó retroactivamente los recargos establecidos en el artículo 87 del Código Fiscal —T.O. 2004 y concordantes de años anteriores—, lo cual resulta incompatible con la naturaleza represiva que los mismos poseen. En efecto, a los recargos

se les ha asignado carácter penal, y no meramente reparatorio, en virtud de que “ellos tienden primordialmente a (...) herir al infractor en su patrimonio”, y no a constituir una auténtica fuente de recursos para el erario (C.S.N. 13/9/68, “Zielli”, *Fallos* 271-338, Rev. Impuestos XXVI, pág 815, entre otros). Siendo ello así, el art. 2º, primera parte, del Código Penal, dispone que “si la ley vigente al tiempo de cometerse el delito fuere distinta de la que exista al pronunciarse el fallo o en el tiempo intermedio, se aplicará siempre la más benigna. Si durante la condena se dictare una ley más benigna, la pena se limitará a la establecida por esa ley. En todos los casos del presente artículo, los efectos de la nueva ley se operarán de pleno derecho”, agregando la doctrina que tal disposición importa reconocer no solamente la retroactividad de la nueva ley más benigna, sino también la ultraactividad de la ley anterior más benigna, quedando el principio general de la irretroactividad de la ley penal, contenido en el art. 18 de la Constitución Nacional (Sebastián Soler, *Derecho Penal Argentino*, t. I, p. 205; también la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contenciosoadministrativo Federal, sala IV, en autos “Gatic S.A.”, de fecha 31/08/95, Publicado en IMP. 1996-A, 230).-----

-----Que en forma concordante con las consideraciones efectuadas, esta Sala —en distintos precedentes— sostuvo la irretroactividad de las normas represivas (en autos “ALBA CIA RGENTINA DE SEGUROS S.A.”, 26/02/02, Registro N° 091, entre muchos otros) y la aplicación —de pleno derecho— de la ley penal más benigna (en autos “MANGINO RUBÉN”, de fecha 21/07/06, Registro N° 921), conclusión que sella la suerte adversa al criterio propiciado por la Autoridad de Aplicación.-----

-----Que por todo lo expuesto, corresponde hacer lugar al agravio incoado y revocar los recargos aplicados; que así se declara.-----

-----Que entrando a considerar la responsabilidad solidaria atribuida a los Sres. Pablo Recalde, Roberto Kasinsky, Omar Daneri y José Mourelle Ruano, subsistente respecto del período fiscal 2000, corresponde recordar que el artículo 18 del Código Fiscal (t.o. 2004) dispone que: “*Se encuentran obligados al pago de los gravámenes, recargos e intereses, como responsables del cumplimiento de las obligaciones fiscales de los*

contribuyentes —en la misma forma y oportunidad que rija para éstos— las siguientes personas:2 Los integrantes de los órganos de administración, o quienes sean representantes legales, de personas jurídicas, civiles o comerciales; asociaciones, entidades y empresas, con o sin personería jurídica...”. A su turno, el artículo 21, agrega que “Los responsables indicados en los artículos 18 y 19, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes. Se eximirán de esta responsabilidad solidaria si acreditan haber exigido de los sujetos pasivos de los gravámenes los fondos necesarios para el pago y que éstos los colocaron en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva.- Asimismo, los responsables lo serán por las consecuencias de los actos y omisiones de sus factores, agentes o dependientes.- Idéntica responsabilidad les cabe a quienes por su culpa o dolo faciliten u ocasionen el incumplimiento de las obligaciones fiscales. Si tales actos además configuran conductas punibles, las sanciones se aplicarán por procedimientos separados, rigiendo las reglas de la participación criminal previstas en el Código Penal.- El proceso para hacer efectiva la solidaridad, deberá promoverse contra todos los responsables a quienes, en principio, se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo.-”. Finalmente, el artículo 55 sostiene “En cualquiera de los supuestos previstos en los artículos 52, 53 y 54, si la infracción fuera cometida por personas jurídicas regularmente constituidas, serán solidaria e ilimitadamente responsables para el pago de las multas los integrantes de los órganos de administración. De tratarse de personas jurídicas irregulares o simples asociaciones, la responsabilidad solidaria e ilimitada corresponderá a todos sus integrantes”.-----

-----Que del análisis de los artículos precedentemente transcritos surge la responsabilidad solidaria de los sujetos integrantes del órgano de administración de la firma, respecto del tributo exigido y la multa aplicada al contribuyente.-----

-----Que en el presente caso, no se encuentra sometido a debate la condición societaria revestida por los sujetos cuya responsabilidad ha sido establecida,

sino que su cuestionamiento se dirige hacia la aplicación de la normas legales que establecen la extensión de responsabilidad junto al contribuyente por el pago de los gravámenes determinados, sus accesorios y la multa impuesta----

-----Que 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).-----

-----Que debe tenerse presente que el obrar de sus representados se ejerce por ellos mismos y son los propios sujetos a quienes se atribuye responsabilidad por la deuda ajena los que deberán demostrar que su representada los ha colocado en la imposibilidad de cumplir correcta y oportunamente con sus deberes fiscales y la demostración de haber exigido los fondos necesarios para el pago o probar la concurrencia de alguna causal exculpatoria.-----

----- Que respecto de la solidaridad fiscal manifiesta Villegas que “es común en derecho tributario que cuando dos o más personas están obligadas a satisfacer una misma pretensión fiscal, su responsabilidad es solidaria, esto es, que la totalidad de la prestación pueda ser exigida a cualquiera de ellas indistintamente. La legislación tributaria Argentina ha admitido este concepto en forma unánime.” (Curso de finanzas, Derecho financiero y Tributario; Villegas; pág. 156).-----

-----Que 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 compartida por la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires en numerosas sentencias.-----

-----Que corresponde agregar, que el artículo 21 del Código Fiscal —T.O. 2004 y concordantes de años anteriores— no realiza una extensión automática u objetiva de la responsabilidad solidaria a los representantes societarios, sino que posibilita a los mismos —a través de la sustanciación de los procedimientos administrativos previstos en el último párrafo del artículo aludido— demostrar la causal eximente establecida en el párrafo segundo del artículo en análisis.-----

-----Que esta tesitura —pues— no prescinde de evaluar subjetivamente la conducta de los sujetos implicados, sino que —precisamente— acreditada su condición de administradores de los bienes del contribuyente, resultaba carga de dichos sujetos desvirtuar la presunción legal que pesa sobre ellos, en cuanto a su condición de miembros del directorio de la firma y las responsabilidades inherentes a tales funciones, no aportándose ningún elemento atendible a fin de tener por configurada la eximente prevista en el artículo citado del Código Fiscal.-----

----- Que el agravio vertido por los recurrentes, alegando la subsidiaridad de la responsabilidad, tampoco puede tener acogida favorable, toda vez que los artículos 18, 21 y 55 del Código Fiscal (t.o. 2004 y concordantes de años anteriores) establecen una responsabilidad solidaria sin beneficio de excusión (cfr. esta Sala, *in re*: “AUCHAN ARGENTINA S.A.”, 28/09/06, Registro N° 974, también en autos “SISTENVAC S.A.”, de fecha 07/11/08, Registro N° 1535, entre otros), razón por la cual debe rechazarse el planteo efectuado; que así se declara.-----

-----Que por lo expuesto, corresponde rechazar los agravios planteados por los Sres. Pablo Recalde, Roberto Kasinsky, Omar Daneri y José Mourelle Ruano y confirmar la responsabilidad solidaria respecto de los gravámenes, intereses y multa, por el período fiscal 2000; que así se declara.-----

DISIDENCIA PARCIAL DE LA DRA. MÓNICA VIVIANA CARNÉ:Que con el respeto que me merece la opinión de la Vocal Instructora, Cra. Silvia Hardoy, debo anticipar que disiento parcialmente con su voto por los fundamentos que a continuación expondré.-----

-----En primer lugar cabe expresar que adhiero a la resolución adoptada por mi colega instructor, en orden a rechazar los agravios producidos por el apelante dirigidos a obtener la declaración de nulidad del acto, así como la prescripción de los periodos fiscales involucrados en él.-----

-----También adhiero a los fundamentos expuestos y desarrollados para arribar a la conclusión, en cuanto la previsión legal establecida en el artículo 171 del Código Fiscal —T.O. 2004 y concordantes de años anteriores—, claramente dispone una base imponible diferencial exclusivamente respecto de los vehículos usados, no correspondiendo consecuentemente su aplicación al caso de la firma apelante. Ello así toda vez que, como bien sostiene mi colega, ha quedado acreditado que lo que realiza la empresa “CAR ONE S.A.” es la compra de vehículos nuevos, que inscribe a su nombre, para luego venderlos a terceros, sin utilizarlos, manteniendo la cualidad de nuevos o “cero km”.-----

----- Ahora bien el objeto central de mi discrepancia radica en el punto de decidir que la Resolución Determinativa y Sumarial N° 740/06, debe ser revocada parcialmente respecto de los periodos fiscales 2001 y 2002, en razón de haber omitido, la Autoridad Fiscal, consignar en la parte resolutive del acto recurrido los saldos a favor del contribuyente, respecto de dichos periodos.-----

-----En esa dirección entiendo que los saldos, tanto acreedores como deudores, son parte integrante del acto resolutive, y fueron específicamente consignados en el art. 3° del mismo cuando hace mención al traslado de ellos. En efecto dichos saldos surgen específicamente de los formularios de fiscalización y ajuste impositivo: R- 055 (fojas 2301/2304 y 2307) R-113 (fojas 2310/2313 y 2316), y R-222 (fojas 2319/2327), los cuales reiteramos forman parte de la resolución N° 740/06, conforme surge del artículo 3° del mencionado acto.-----

-----Si bien la Resolución N° 740/06, establece que la diferencia determinada —a valor histórico— es de pesos doscientos noventa y un mil doscientos treinta

y siete con treinta centavos (\$ 291.237,30.-), monto que proviene exclusivamente de los saldos a favor del fisco, ello no significa negar la existencia de los créditos en favor del apelante, montos que lucen claramente expuestos en los formularios que se entienden integrativos del acto apelado. Más aún, en los considerandos del citado, el juez administrativo hace expresa mención a ellos (fojas 2387 y 2387 vta.), reconociendo la existencia de los mismos.-----

-----Habiendo entonces esta instancia, confirmado el criterio fiscal para arribar a la determinación de los saldos a favor del fisco por los periodos fiscales 2000, 2001, y 2002; y en tanto el acto efectúa un reconocimiento expreso de saldos parciales a favor del contribuyente procede en consecuencia la compensación prevista en el artículo 93º del Código Fiscal de la Provincia de Buenos Aires T.O. 2004, debiendo por lo tanto, la Autoridad de Aplicación, compensar los saldos acreedores del Contribuyente, con los saldos deudores confirmados por este Cuerpo, lo que así se declara.-----

-----En lo atinente a la multa por omisión aplicada, la que la Dirección Provincial de Rentas fijara en un 10% del monto dejado de oblar por parte del recurrente, adhiero a la confirmación propiciada por mi colega instructor, haciendo extensiva dicha confirmación a los periodos fiscales 2001 y 2002, quedando su quantum a resultas de la compensación ordenada, lo que así se declara.-----

-----En los demás aspectos adhiero a lo expresado y conclusión adoptada por mi colega instructora.-----

VOTO DE LA DRA. DORA MÓNICA NAVARRO: Que adhiero al voto de la Dra. Mónica Carné.-----

POR ELLO SE RESUELVE: 1.- Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto por la firma del epígrafe y los Sres. Pablo Recalde, Roberto Kasinsky, Omar Daneri y José Mourelle Ruano, en lo que respecta a dejar sin efecto los recargos aplicados. 2.- Confirmar la Resolución 740/06, dictada por el Departamento de Fiscalización Morón de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas, respecto de los períodos fiscales 2000, 2001 y 2002, y disponer que la Autoridad de Aplicación, al

momento de practicar la liquidación definitiva de la deuda, efectué las compensaciones, según lo previsto en el Artículo 93° del Código Fiscal -T.O. 2004, de acuerdo a lo establecido en el voto de la mayoría. Regístrese, notifíquese y devuélvase.-----

Fdo: Dra. C.P.N. Silvia Ester Hardoy (Vocal 9na. Nominación)

Dra. Mónica Viviana Carné (Vocal 7ma. Nominación)

Dra. Dora Mónica Navarro (Vocal 8va. Nominación)

Ante mí: Dr. Eduardo Aníbal Alza (Secretario Sala III)

Registrada bajo el número 1745 – Sala III

