

LA PLATA, 17 de junio de 2014.-----

AUTOS Y VISTOS: el expediente número 2306-85834 del año 2003, caratulado “**AMENDOLA AUTOMOTORES S.A.**”.-----

Y RESULTANDO: Que a fojas 1214/1237, se presenta Ernesto Alejandro Carlos Améndola, en su carácter de Presidente de la firma del epígrafe, con el patrocinio del Cr. Pedro Francisco Lautaro Varela, e interpone Recurso de Apelación contra la **Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 1686/06** dictada por el Departamento de Fiscalización Vicente López, dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires –hoy ARBA-, con fecha 21 de diciembre de 2006 (fs. 1037/1055).-----

---- Que mediante dicho acto, se determinan las obligaciones fiscales de la firma contribuyente por el ejercicio de las siguientes actividades “Venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos excepto en comisión” (Cód. NAIIB 501111); “Venta de autos, camionetas y utilitarios, usados excepto en comisión” (Cód. NAIIB 501211); “Venta al por menor de partes, piezas y accesorios excepto cámaras, cubiertas y baterías” (Cód. NAIIB 503290); “Mantenimiento y reparación del motor n.c.p., mecánica integral” (Cód. NAIIB 502990); “Venta en comisión de autos, camionetas y utilitarios” (Cód. NAIIB 501112) y “Servicios inmobiliarios realizados por cuenta propia con bienes propios o arrendados n.c.p.” (Cód. NAIIB 701090), en lo referente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, correspondiente a los períodos fiscales: 2001; 2002; 2003 (enero a diciembre) y 2004 (enero a abril) -art. 3°-. Asimismo, se establecen diferencias a favor de la Dirección, por no haber tributado el impuesto de referencia en los períodos 2001 (enero y marzo a diciembre); 2002 (enero, abril a julio, septiembre y noviembre a diciembre); 2003 (enero, marzo a abril y julio a noviembre); y 2004 (enero y abril), por una suma total de pesos ciento trece mil trescientos veintidós con catorce centavos (\$ 113.322,14); y se aplica una multa por omisión del diez por ciento (10%) del monto dejado de oblar, por haberse constatado en el período involucrado la comisión de la infracción prevista y penada por el art. 53 del Código Fiscal t.o. 2004 (arts. 4° y 5°). Finalmente, se establece que atento a lo normado por los artículos 18, 21 y

55 del citado cuerpo legal, configuran la calidad de responsables solidarios e ilimitados con el contribuyente de autos, por el pago del gravamen, recargos, intereses y multa, los señores Améndola, Ernesto A. Carlos y Alfieri, Jorge Daniel.-----

---- Que a fs 1151/1159, se dicta la **Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 1687** del 21 de diciembre de 2006, referente al Impuesto de Sellos. La misma no ha sido recurrida por el contribuyente.-----

---- Que como consta a fs. 1243/1244 y 1247 se ha dado cumplimiento a los distintos pasos procesales previos al dictado de la sentencia, dispuestos por el Código Fiscal, Dec. Ley 7603/70 y Dec. Ley 6716 (t.o. Decreto 4771/95) arts. 12 inc. g) “in fine” y 13 y se deja constancia que se adjudica la causa para su instrucción a la Dra. Laura Cristina Cenicerros, Vocal de la Cuarta Nominación de la Sala II.-----

---- Que a fojas 1248/1251, el Representante Fiscal contesta en tiempo y forma los agravios vertidos por el apelante.-----

---- Que a fs. 1254, se hace saber que la Sala II quedará integrada con el Dr. Carlos Ariel Lapine, Vocal de la Quinta Nominación y la Cra. Estefanía Blasco, Vocal de la Tercera Nominación, en carácter de vocal subrogante (Resolución de Presidencia N° 224/11). Asimismo, se rechaza la prueba Informativa y Pericial Contable ofrecida por la parte apelante por resultar innecesaria y se llaman autos para sentencia (art. 115 del Código Fiscal) -fs. 1254/1255.-----

Y CONSIDERANDO: I.- La contribuyente sostiene que es improcedente la pretensión fiscal, que incluye en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos los denominados “incentivos” otorgados por la terminal automotriz, dado que dichos conceptos no pueden ser catalogados como remuneración por el ejercicio de una actividad, sino que se corresponden con bonificaciones comerciales comprendidas en el art. 163 inc. a) del Código Fiscal t.o. 2004.-----

---- Explica que la terminal automotriz, diseña una serie de planes comerciales, con la finalidad de mejorar el nivel de competitividad en el mercado de la venta de unidades vehiculares, ofreciendo a sus concesionarios “descuentos comerciales”, “bonificaciones” o “incentivos”, que deberá trasladar al público

consumidor, respecto de quienes -en definitiva- se modifica en menos el precio inicial de venta sugerido. Así, a partir de tales “incentivos”, se conceden a favor de las empresas concesionarias, ya sea en relación con los volúmenes de compra (del concesionario) o de venta (al público), créditos que la terminal proveedora (en este caso FORD ARGENTINA S.C.A.) reconoce mediante la emisión de notas de crédito, constituyendo esta alternativa documental la forma de instrumentar el menor costo de adquisición de los productos a la empresa fabricante.-----

---- Aclara, en respuesta a los argumentos vertidos en la Resolución cuestionada, que si dicho incentivo se traslada como disminución al precio de venta, ello significará que la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos también se modificará (hacia abajo) respecto del valor primigenio de venta sugerido.-----

---- Asimismo, señala que la base imponible de los concesionarios o agentes de venta está constituida por los ingresos brutos derivados de la venta de los automotores que realiza. Por ello, nunca podría hablarse de ejercicio de una actividad, en virtud que la contribuyente no efectúa actividad económica alguna hacia la empresa terminal automotriz a la que pueda atribuírsele una remuneración materializada a través de los denominados “incentivos”.-----

---- Seguidamente, afirma que corresponde en el caso de autos, aplicar la base imponible diferencial prevista para la comercialización de automotores usados, dado que la misma halla sustento en el texto de las normas pertinentes del Código Fiscal (cf. art. 171 del t.o. 2004). Analiza las distintas modificaciones efectuadas en dicho cuerpo legal, para fundamentar su afirmación.-----

---- En consecuencia, considera improcedente la aplicación de la multa por omisión, toda vez que, aún en el hipotético caso que se confirmara la determinación practicada, del análisis del ajuste y de lo acreditado por la parte apelante, surge en forma clara e indubitable que ha mediado error excusable en los términos del art. 53, 2do. párrafo del Código Fiscal.-----

---- Sin perjuicio de ello, señala la falta de intención de la contribuyente de omitir el tributo, por lo que debería dejarse sin efecto la multa aplicada ante la inexistencia del presupuesto subjetivo. Cita jurisprudencia sobre el tema.-----

---- Por último, se agravia de la extensión de la responsabilidad solidaria atribuida a los socios de la firma recurrente, por cuanto estos no resultan codeudores con la contribuyente, sino que por ser instituidos por la ley como responsables de una deuda ajena, su responsabilidad es subsidiaria. Por ello, se debe, en primera instancia, agotar las vías procesales contra la empresa deudora antes de iniciar acciones contra los eventuales responsables solidarios.-----

---- Subsidiariamente, alega que las personas consignadas en la Resolución 1686/06, como presuntos responsables solidarios, no han conocido, ni tenido exposición alguna en la liquidación de tributos dentro de la órbita de la empresa. Agrega que lo expuesto, adquiere relevancia atento a que la responsabilidad que se les imputa no es de naturaleza objetiva, sino que debe fundarse en el principio de la culpa, teniendo en cuenta la conducta del responsable a través de una valoración de todas las circunstancias del caso.----

---- Finalmente, hace reserva del Caso Federal y ofrece prueba Documental, Pericial e Informativa.-----

II.- A su turno, la Representación Fiscal contesta los agravios formulados por el quejoso, mencionando con relación a los incentivos otorgados por la terminal automotriz, que la firma de marras no ha acreditado cual es el tratamiento que la empresa Ford Argentina SCA le otorga en su contabilidad y registros contables a dichas notas de crédito, sino por el contrario, en su escrito de fs. 815 y ss. se limita a acompañar cierta documentación en fotocopias simples de donde surgen los listados de bonificaciones (identificadas por modelos y características del automotor, precio y período de los incentivos), los cuales carecen de la aptitud probatoria que se pretende dar.-----

---- Sin perjuicio de lo expuesto, entiende que en el marco de las facultades instructorias que posee el Tribunal Fiscal de Apelación, a fin de esclarecer la situación y salvo mejor opinión del Vocal instructor, se podría ordenar la producción de una medida para mejor proveer a los efectos de dilucidar la cuestión.-----

---- Con relación a la base imponible para la venta de autos usados, advierte en primer lugar, que los períodos ajustados deben analizarse en base a lo

normado en el art. 157 bis del Código Fiscal (texto según ley 12.397). Aclara que dicha norma, condiciona la procedencia de la base imponible diferencial a la previsión de que se “*perfeccionen los contratos de compraventa por aplicación del art. 237*” (sic).-----

---- Así, sobre el punto, resalta que los contratos de compraventa se perfeccionan únicamente con la inscripción en el registro respectivo a nombre del adquirente del bien, la cual reviste el carácter de constitutiva a la vez que resulta una exigencia de la ley de fondo, de la que no se encuentran exceptuados los comerciantes habitualistas (cf. art. 9 Dec. Ley 6582/58, t.o. 1997). Por ello, la remisión al art. 237, que establece la base imponible para el Impuesto de Sellos en los contratos de compraventa de vehículos, en el marco de la disposición que contiene las pautas de tributación para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, resulta técnicamente inapropiada porque la compraventa se perfecciona con la inscripción en el registro de la propiedad respectivo y no por aplicación del art. 237.-----

---- Concluye, que a los efectos de la operatividad de la alícuota diferencial, se requiere la reunión de los siguientes extremos: a) La inscripción del automotor a nombre del comerciante habitualista, y b) La posterior inscripción a nombre del comprador, al momento del devengamiento del impuesto.-----

---- En respuesta al agravio referido a la multa impuesta, recuerda que este Tribunal tiene dicho desde siempre que la ausencia de intención resulta irrelevante en la especie, pues según ha reconocido la Suprema Corte Provincial, 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.-----

---- En cuanto al error excusable, figura invocada por el impugnante como causal eventual que haría improcedente la multa, destaca que la firma de autos no ha probado su imposibilidad en el cumplimiento de la obligación, ni error alguno, limitándose a efectuar una interpretación conveniente a sus intereses. Agrega que ninguno de los requisitos que establece el Código Fiscal sobre el punto se configura en autos, por lo que corresponde desestimar la causal exculpatoria alegada.-----

---- En cuanto a los agravios referidos a la responsabilidad solidaria, recalca que la Autoridad de Aplicación se ha limitado a cumplir con los distintos pasos procesales dispuestos por las normas aplicables, partiendo de la calidad de los apelantes como integrantes del órgano societario en cada uno de los períodos ajustados, conforme lo establecen los arts. 18, 21 y 55 del Código Fiscal t.o. 2004).-----

---- Con relación a la presunta subsidiaridad de la responsabilidad cuestionada, señala que los responsables solidarios, bajo la legislación bonaerense, no son deudores subsidiarios sino ilimitados. El primer efecto de la solidaridad, y lo que constituye la característica principal de ella, es que el Fisco tiene facultad de demandar la totalidad de la deuda tributaria no ingresada a cualquiera de los deudores o a todos conjuntamente. Sobre el tema cita antecedente de la Sala II de este Tribunal Fiscal en autos “Sonotec S.A.” del 22/05/03.-----

---- En virtud de lo manifestado, la Representación Fiscal entiende que los agravios esgrimidos deben ser rechazados, confirmando en su totalidad el acto recurrido.-----

III.- Voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros: Conforme ha quedado planteada la controversia, corresponde decidir si se ajusta a derecho la Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 1686/06.-----

---- Con relación al agravio vinculado a la incorporación de los incentivos o bonificaciones en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se observa que las diferencias surgen por cuanto el contribuyente deduce de la base imponible del tributo importes provenientes de incentivos otorgados por la Terminal automotriz, en tanto la inspección consideró que tal deducción resultaba improcedente, dado que esos importes *“revisten el carácter de ingresos conexos a su actividad principal generados por la mejor situación en que coloca la concesionaria a la Terminal automotriz por efecto de una mayor participación en el mercado”*.-----

---- Corresponde, entonces, analizar los supuestos que la normativa autoriza la deducción de la base imponible de dichos conceptos, para dilucidar si la conducta fiscal de la firma apelante, resultó ajustada a derecho.-----

---- Al respecto, parto por destacar que el artículo 149 del Código Fiscal t.o.

1999 (actual art. 189 t.o. 2011), establece que se deducirán de la base imponible, en los casos en que se determine por principio general: *“...a) Las sumas correspondientes a devoluciones, bonificaciones y descuentos efectivamente acordados por épocas de pago, volumen de venta, u otros conceptos similares, generalmente admitidos según los usos y costumbres, correspondientes al período fiscal que se liquida”*.-----

---- Sobre el tema se ha expedido esta Sala, en el antecedente “Wall Mart Argentina S.R.L.” sentencia de fecha 5 de noviembre de 2009, Registro N° 1110. Si bien en dicho fallo la operatoria comercial difiere con la del caso de autos, nos sirve para introducirnos en el tema de las deducciones, y más específicamente en las del inciso a) del artículo referenciado.-----

---- En el mismo, se dijo que: *“...la disposición legal examinada tiene por finalidad primordial establecer la exacta medida de la retribución que debe tomarse en cuenta para cuantificar la base imponible del gravamen. Esta debe responder –en definitiva- a una situación de real obtención de “ingresos” por la realización de una actividad gravada. Ello, máxime, al tratarse de un gravamen que se liquida sobre la base del principio de lo devengado, circunstancia que denota la voluntad del legislador, con el dictado de este tipo de normas, de ajustar las consecuencias de ese especial criterio de imputación (que lleva, por ejemplo, a liquidar el impuesto en función de la fecha de emisión de la factura, en desmedro de la efectiva percepción del ingreso) a una realidad de capacidad contributiva concreta. Y las devoluciones, bonificaciones y descuentos, no hacen sino contribuir a revelar la precisa medida económica de dicha capacidad de pago...”*-----

---- Asimismo se señaló que *“los descuentos y bonificaciones debían ser “reales”, es decir, obedecer a minoraciones o rebajas del precio realmente realizadas por el vendedor a sus compradores (“efectivamente acordados”, en la terminología legal). Cuando se dice acordados, no significa que dichos conceptos obligatoriamente deban ser motivo de “acuerdo” de voluntades entre las partes, pudiendo ser establecidos unilateralmente por el vendedor. La expresión “efectivamente acordados” debe entenderse idéntica a realmente concedidos. Luego, la prescripción legal examinada, en aras de tutelar dicha*

realidad concertada (la que motiva las deducciones), permite analizar la veracidad de la misma a partir de su cotejo con los “usos y costumbres”. Esto es, que el parangón con dichos “usos y costumbres” sólo tiene por finalidad evaluar alguna posible alteración de los precios (y por ende de los ingresos) que pueda no responder a la realidad y, con ello, ajustar la obligación fiscal respectiva”.-----

---- En la especie, las mencionadas bonificaciones o incentivos fueron documentadas por la empresa mediante notas de créditos emitidas por la Terminal automotriz, y registradas en el Libro Diario de la contribuyente, que no fueron impugnadas durante la fiscalización. Según surge del acto cuestionado, el juez administrativo expresa “...Al revisar los comprobantes de compras se detectó la existencia de bonificaciones otorgadas por Ford Argentina S.C.A., no obstante de ello, del seguimiento de las unidades compradas se detectó que en reiteradas oportunidades el precio de venta es inferior al de adquisición”.

---- Así, de la documentación obrante en autos y la constatada por la inspección durante la fiscalización, se aprecia que las bonificaciones o incentivos previamente acordados en planes de ventas que se efectúan a la red de concesionarios, tal como surge de las copias de circulares comerciales acompañadas por la apelante, responden a una efectiva rebaja del precio motivada en el volumen de venta.

---- A mayor abundamiento, la propia Autoridad de Aplicación en un caso similar, en el Informe nº 74/05 expuso “...en opinión de esta dependencia en el caso bajo análisis los importes reflejados en las notas de crédito emitidas por la Terminal Automotriz a favor de la concesionaria constituyen bonificaciones y descuentos acordados por volúmenes de ventas otorgados por la fábrica a la agencia, no representando para ésta última ingreso alguno sujeto a tributación...”, agregando que “...los rubros analizados responden al concepto de descuentos por volúmenes de venta efectuados por la firma fabricante a la concesionaria ya que representan una rebaja en el precio de los vehículos que le vende, sin que dicha rebaja tenga como correlato el ejercicio de una actividad adicional por parte de la empresa compradora a favor de la fábrica proveedora, sujeta a tributación (...) Por su parte, entendemos que la

operatoria descrita no es utilizada por la Terminal Automotriz exclusivamente en relación a la empresa fiscalizada sino que, por el contrario, ésta constituye una práctica habitual al acordar a todas las concesionarias descuentos, con fundamento en el volumen de ventas instrumentados mediante la deducción de un porcentaje o suma fija sobre el precio de venta (notas de crédito)”.-----

---- De lo expuesto, surge que la Autoridad de Aplicación, en la resolución impugnada, ha prescindido de aplicar su propio criterio sobre el tema- cuya vigencia no se ha controvertido- favorable a las pretensiones del contribuyente, sin brindar fundamentos atendibles para ello.-----

---- En conclusión, los incentivos o bonificaciones deben ser detraídos de la base imponible del gravamen en cuestión, en la liquidación a practicarse, toda vez que resultan alcanzados por la normativa citada que permite su deducción, por lo que corresponde, en este aspecto, hacer lugar al planteo de la firma, lo que así declaro.-----

---- Con relación al agravio vinculado a la aplicación de la base imponible diferencial sobre las compra-ventas de automotores usados, articulado por el recurrente, corresponde señalar que la cuestión ha sido definitivamente resuelta por el Tribunal en el Acuerdo Plenario N° 23, con fecha 24 de Septiembre de 2009, donde se fijó como doctrina legal que *“La aplicación de la base imponible diferencial prevista en el segundo párrafo del artículo 157° del Código Fiscal T.O. 1999, texto según Art. 61° punto 9. de la Ley 12.397, luego artículo 171° del T.O. 2004, en el período comprendido desde el 9 de enero de 1999 y hasta el día 26 de enero de 2005, ambos inclusive, se encuentra condicionada a la reunión de los siguientes requisitos: 1°. La inscripción registral del bien usado a nombre del comerciante habitualista cuando compra, o recibe en parte de pago, el vehículo automotor. 2°. La posterior inscripción registral, a nombre del adquirente, al momento de devengarse el impuesto, esto es ‘desde la aceptación de la adjudicación, de la facturación o de la entrega o acto equivalente, el que fuera anterior’, de conformidad al inciso b) del artículo 175° del Código Fiscal T.O. 2004 y conc. Anteriores.”.*-----

---- Como puede advertirse, la doctrina aludida tiene plena aplicación al caso de autos, en la medida que lo que se analiza en el *sub lite* es cómo deben

computarse, a los efectos de la conformación de la base imponible, tanto las compras de automotores usados efectuadas por los concesionarios (tomados generalmente como parte de pago en la venta de unidades 0 Km.) como su posterior venta, cuando dichas operaciones intermedias no fueron debidamente inscriptas en el Registro respectivo. -----

---- Cabe también destacar la identidad temporal del Plenario aludido con el supuesto analizado en autos, en la medida que el período verificado (2001; 2002; 2003 y 2004 -enero a abril-), se encuentra comprendido en el margen previsto en dicho Acuerdo, esto es, entre el 9 de enero de 1999 y hasta el día 26 de enero de 2005. -----

---- Por lo expuesto, y en virtud de las circunstancias de hecho que caracterizan la operatoria llevada a cabo por la empresa, se ajusta a derecho lo resuelto por la Autoridad de Aplicación, lo que así declaro.-----

---- Con relación a la multa por omisión que se le impusiera al contribuyente, debe advertirse que la conducta punible consiste en no pagar o pagar en menos el tributo, concretándose la materialidad de la infracción en la omisión de tributo (doctrina de autos “Supermercado Mayorista Makro S.A.” de fecha 8/2/01). En materia de subjetividad, se exige un mínimo, posibilitándose la demostración de un error excusable de hecho o de derecho (conf. art. 53 C.F. - T.O. 2004-).-----

---- Respecto al error excusable planteado, corresponde sostener que surgen dentro de estas actuaciones elementos a partir de los cuales puede 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).-----

---- En la especie, se advierte la concurrencia de la causal exculpatoria

alegada, toda vez que en autos existe dificultad en la interpretación y aplicación de las normas fiscales involucradas, lo cual ha quedado evidenciado en las distintas interpretaciones otorgadas —a aquellas— por las Salas de este Tribunal, lo cual derivó en el Acuerdo Plenario N° 23.-----

---- Por lo manifestado, habiéndose acreditado los extremos necesarios para eximir de responsabilidad al recurrente por la infracción atribuida, corresponde revocar la sanción aplicada; que así declaro.-----

---- Finalmente, respecto al agravio vinculado con la responsabilidad solidaria atribuida en el acto administrativo en pugna, vale recordar que dicho instituto nace, respecto de terceros ajenos al hecho imponible, por disposición expresa de la ley. Nos encontramos frente a la responsabilidad solidaria de los denominados “dirigentes de sociedades”, que fue atribuida en el artículo 6° del acto determinativo, conforme los artículos 17, 20 y 54 del Código Fiscal t.o. 1999.-----

---- El artículo 17 citado, establece: *“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 siguiente personas: 1.- 1. Los que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, en virtud de un mandato legal o convencional. 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;...”* y el artículo 20: *“Los responsables indicados en los artículos 17 y 18, responden en forma solidaria e ilimitada con el contribuyente por el pago de los gravámenes....salvo que demuestren que aquél los hubiere colocado en la imposibilidad de cumplimiento en forma correcta y tempestiva...El proceso para hacer efectiva la solidaridad deberá promoverse contra todos los responsables a quienes se pretende obligar, debiendo extenderse la iniciación de los procedimientos administrativos a todos los involucrados conforme este artículo”*. -----

---- Como surge de lo transcrito, la responsabilidad que el legislador ha establecido en el ordenamiento fiscal de la Provincia de Buenos Aires, tiene

como objetivo asegurar la recaudación necesaria para el cumplimiento de los fines del Estado. Si el contribuyente, que es una persona jurídica, no cumple con sus obligaciones tributarias, se prolonga la responsabilidad, en forma singular, sobre los representantes legales, directores o administradores de la sociedad, a fin de reclamar el pago del impuesto, accesorios y multas (esto último, a partir de la modificación dispuesta por la ley impositiva del año 1996). El legislador ha entendido que ellos son los verdaderos ejecutores de la actividad de la empresa y los ha colocado a la par. Por esa razón, en jurisdicción provincial la responsabilidad es *solidaria, ilimitada y no subsidiaria*, por lo cual no es necesario que el Fisco llegue a la etapa de ejecución del ente ideal, para después ir contra los solidarios.-----

---- Como he sostenido en Faesca S.A , sentencia del 14/07/05, "*el nacimiento de un nuevo centro de imputación de la responsabilidad, no implica que la personalidad societaria se transforme en una herramienta jurídica que pueda servir para incumplir las distintas obligaciones que las leyes imponen, sea que se trate de la propia ley de sociedades, de la ley penal tributaria, de las leyes tributarias nacionales o las provinciales*".-----

---- La misma, empero, no es automática ni objetiva por cuanto los representantes podrán seguir gozando del límite de la responsabilidad y escapando al derecho local, en tanto demuestren los extremos fácticos requeridos por la norma. En efecto, el legislador admite que los responsables acrediten que han exigido a la sociedad el pago de los impuestos reclamados y que ella los ha colocado en la imposibilidad de hacerlo. Esto está vinculado con la exigencia de una conducta activa del dirigente societario, de efectiva participación en la sociedad que integra, sin efectuar distinciones respecto de las funciones que desarrolla en la misma. Ello deriva de la idea de "*hacerse cargo*" de todas las decisiones empresariales.-----

---- En la especie se observa que no se encuentra controvertido el carácter de integrantes del órgano de administración de la sociedad revestido por los apelantes, así como que tampoco se ha alegado y probado la imposibilidad a la que alude la norma, debiendo en consecuencia confirmarse la responsabilidad solidaria declarada por el acto apelado. En el mismo sentido, esta Sala, en

autos: "Dow Química Argentina S.A., sent. del 24/04/12, Reg. N° 1585.-----

POR ELLO, VOTO: 1°) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por Ernesto Alejandro Carlos Améndola, en su carácter de Presidente de la firma del epígrafe, con el patrocinio del Cr. Pedro Francisco Lautaro Varela, contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 1686/06 dictada por el Departamento de Fiscalización Vicente López, dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires –hoy ARBA-. 2°) Ordenar a la Autoridad de Aplicación practique nueva liquidación del gravamen, detrayendo de la base imponible los conceptos identificados como "incentivos" o "bonificaciones", según lo dispuesto en el Considerando III. 3°) Dejar sin efecto la multa impuesta en la Resolución citada. 4°) Confirmar en lo demás el acto recurrido. Regístrese, notifíquese a las partes y al Sr. Fiscal de Estado con remisión de las actuaciones y devuélvase.-----

Voto del Dr. Carlos Ariel Lapine: Teniendo en consideración las cuestiones a dirimir en la presente controversia, y haciendo mérito de la opinión de la Vocal instructora, expreso mi adhesión a la solución que propugna, convalidando en forma parcial el ajuste impositivo que ha motivado el Recurso de apelación interpuesto por la empresa contribuyente, sin perjuicio de efectuar a continuación las siguientes precisiones.-----

---- En primer lugar, advierto que las personas físicas mencionadas en el art. 6° de la Resolución no han realizado presentación alguna ante este Cuerpo, ni ratificado lo actuado por la firma en su nombre. Consecuentemente, lo manifestado por Améndola Automotores S.A. –aún cuando lo hace a través de la representación invocada por el Señor Ernesto A. C. Améndola en carácter de

presidente-, no tiene validez alguna en tanto la firma carece de legitimación activa para cuestionar la hipotética solidaridad de un tercero.-----

---- Ahora bien, en cuanto a las causas de fondo que han generado el reclamo (ambas concernientes a la conformación de la base imponible), es dable señalar que, respecto de aquella referida a la pertinencia de aplicar la (base) diferencial prevista para el caso de comercialización de automotores usados (art. 157 bis del Código Fiscal t.o. 1996, texto según Ley 12.397), la convalidación del criterio fiscal se impone en razón de resultar alineado con la doctrina legal sentada por este Tribunal mediante Acuerdo Plenario n° 23, del 24/9/2009, tal como lo señala la Vocal preopinante.-----

---- Con relación a la restante, esto es si los denominados “incentivos” otorgados por la terminal automotriz (Ford Argentina SCA) a la concesionaria contribuyente pueden considerarse incluidos en la base de medición del tributo, la decisión -contraria a la pretensión fiscal- se revela en forma nítida cuando se repara que el argumento que despliega el recurrente, basado en que dichos conceptos no pueden ser catalogados como remuneración por el ejercicio de actividad alguna, resulta idéntico al que expuso la propia Autoridad de Aplicación mediante el Informe n° 74/2005, que comparto, identificado bajo el Tema *“Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Venta de Automotores. Agente oficial. Bonificación por ventas. Tratamiento”*, siendo inadmisibles, por insólita, la interpretación que del mismo extrae el acto en sus Considerandos, cuando afirma (ver fojas 1044 vta.) *“que si bien el Informe 74/2005 de la D.T.T. se ocupa del tema bonificaciones... de la simple lectura del mismo surge que las conclusiones a las que arriba no tienen relación con la actividad automotriz, ya que el ajuste en aquella empresa estuvo fundamentado al comparar su actividad con la de un hipermercado”* (el subrayado me pertenece).-----

---- Por otra parte, no puedo soslayar la errática postura que asume la Representación Fiscal cuando, amparada en situaciones de hecho que entiende no acreditadas por el quejoso, insinúa que esta instancia *“en el marco de las facultades instructorias que posee, ordene la producción de una medida para mejor proveer a los efectos de la dilucidación del tratamiento que la empresa Ford Argentina SCA le otorga a las notas de crédito que emite, para*

así constatar si el caso de autos encuadra o no en las previsiones del art. 163 inciso a) del Código Fiscal...”, extremo que pone en evidencia otra falencia del acto impugnado, toda vez que la acreditación que persigue sea puesta en marcha por esta Alzada, fue precisamente la actividad probatoria desplegada por la fiscalizada mediante la prueba informativa ofrecida en oportunidad de presentar el descargo, sin que mereciera su consecuente producción para arribar al convencimiento que siempre es dable esperar frente al esclarecimiento de cuestiones controvertidas, desde donde se advierte la improcedencia de pretender que ahora se subsane el vicio contenido en la decisión final.-----

Voto de la Cra. Estefanía Blasco: adhiero al Voto de la Dra. Laura Cristina Ceniceros con las consideraciones efectuadas por el Dr. Carlos Ariel Lapine.---

POR ELLO, SE RESUELVE: 1°) Hacer lugar parcialmente al Recurso de Apelación interpuesto por Ernesto Alejandro Carlos Améndola, en su carácter de Presidente de la firma del epígrafe, con el patrocinio del Cr. Pedro Francisco Lautaro Varela, contra la Resolución Determinativa y Sancionatoria N° 1686/06

dictada por el Departamento de Fiscalización Vicente López, dependiente de la Dirección Adjunta de Fiscalización de la Dirección Provincial de Rentas de la Provincia de Buenos Aires –hoy ARBA-. 2°) Ordenar a la Autoridad de Aplicación practique nueva liquidación del gravamen, detrayendo de la base imponible los conceptos identificados como "incentivos" o "bonificaciones", según lo dispuesto en el Considerando III. 3°) Dejar sin efecto la multa impuesta en la Resolución citada. 4°) Confirmar en lo demás el acto recurrido. Regístrese, notifíquese a las partes y al Sr. Fiscal de Estado con remisión de las actuaciones y devuélvase.-----

Fdo: Dra. Laura Cristina Ceniceros (Vocal 4ta. Nominación)

Dr. Carlos Ariel Lapine (Vocal 5ta. Nominación)

Cra. Estefanía Blasco (Vocal 3ra. Nominación)

Ante mí: Dra. Adriana Magnetto (Secretaria Sala II)

Registrado bajo el número 1899 – Sala II