



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Sentencia TFABA

Número:

Referencia: Corresponde expte N° 2360-0011641/2018 -- "GUSPAMAR SA".

AUTOS y VISTOS: el expediente N° 2360-0011641 del año 2018 caratulado "GUSPAMAR SA".

Y RESULTANDO: Que a fojas 331/347 se presenta la Dra. Marina Damiani en carácter de apoderada de "GUSPAMAR S.A." e invocando la gestión procesal prevista en el artículo 48 del Código Procesal Civil y Comercial respecto de los Sres. Héctor Rubén Resasco, Lidia Ester Valente, Gustavo Héctor Resasco y Pablo Rubén Resasco, interponiendo Recurso de Apelación contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8943, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires con fecha 05 de diciembre de 2018.

Que mediante el citado acto, obrante a fojas 311/324, la Autoridad de Aplicación determinó las obligaciones fiscales de "GUSPAMAR S.A." (CUIT N.º 30-60149686-7), en su carácter de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos bajo el Régimen del Convenio Multilateral, correspondientes al período fiscal 2016, por el ejercicio de las actividades de: "Venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, excepto en comisión" (Código NAIIB 99 501111), "Venta en comisión de autos, camionetas y utilitarios nuevos" (Código NAIIB 99 501112), "Venta de autos, camionetas y utilitarios, usados, excepto en comisión" (Código NAIIB 99 501211), "Mantenimiento y reparación de motor n.c.p." (Código NAIIB 99 502990), "Venta al por mayor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores" (Código NAIIB 99 503100), "Servicios de financiación y actividades financieras n.c.p." (Código NAIIB 99 659990), y "Servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contrata" (Código NAIIB 99 702000).

Establece diferencias a favor del Fisco, por haber tributado en defecto el impuesto por la suma de Pesos cinco millones cuatrocientos sesenta y siete mil ochocientos ochenta con noventa centavos (\$ 5.467.880,90) la que deberá abonarse conjuntamente con los accesorios previstos en el artículo 96 del Código Fiscal (Ley N° 10397, t.o. 2011 y modificatorias) calculados a la fecha de su efectivo pago.

Finalmente, en el artículo 4º estableció la responsabilidad solidaria e ilimitada con el contribuyente de autos por el pago del gravamen e intereses, de los Sres. Héctor Rubén Resasco en su carácter de Presidente; Lidia Ester Valente, en carácter de Vicepresidente; Gustavo Héctor Resasco en su carácter de Director Titular y Pablo Rubén Resasco, también en carácter de Director Titular de la Firma, todo ello de conformidad a los artículos 21, 24 y 63 del citado plexo legal.

A fojas 404, se presentan los Sres. Héctor Rubén Resasco, Lidia Ester Valente, Gustavo Héctor Resasco y Pablo Rubén Resasco, por sus propios derechos, ratificando la gestión realizada por la Dra. Marina Damiani. A fojas 423 se elevan las presentes actuaciones a esta instancia (artículo 121 del Código Fiscal), y a fojas 425 se hace saber a las partes que la causa ha quedado adjudicada para su instrucción a la Vocalía de 5ta. Nominación, quedando radicada en la Sala II.

A fojas 430, acreditado el pago de las contribuciones de ley, se da traslado del Recurso interpuesto a la Representación Fiscal por el término de 15 días para que conteste agravios y en su caso oponga excepciones (artículo 122 del Código Fiscal). A fojas 432/437 obra el respectivo escrito de réplica.

A fojas 440/446 se agregan por Secretaría, constancias registrales de la base de teleprocesamiento de datos de la Agencia de Recaudación, dando cuenta de la suscripción por parte de la firma a un plan de facilidades de pago, sin allanamiento, regulado por la Resolución Normativa N° 24/2017, cancelado en la totalidad de las cuotas asumidas, conforme constancias de fojas 458/461.

A fojas 462, atendiendo el ofrecimiento probatorio de los apelantes, se tiene por agregada la documental acompañada y se rechazan la informativa y pericial contable ofrecidas, por innecesarias para la resolución de la causa. Asimismo, en atención al estado de las actuaciones, se llama "Autos para Sentencia" (artículos 124, 126 y 127 del Código Fiscal).

Y CONSIDERANDO: I.- Que en la pieza recursiva la apelante comienza realizando una descripción de los antecedentes del caso.

Sostiene que el pago y la liquidación de las concesionarias es en base a lo que efectivamente cobran y la base imponible debe adecuarse a ello, en base a las

disposiciones del Código Civil y Comercial de la Nación, en sus artículos 1502 a 1511. Alega que el contrato de concesión debe ser leído por los legisladores, el ejecutivo y los fiscalizadores para entender que no es un contrato de compraventa. Considera que a los efectos de liquidar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos del período en cuestión, la base imponible, no es el valor total de las ventas realizadas sino la comisión devengada y cobrada. En virtud de ello y atento que la Firma tiene contrato de concesión, solicita la devolución del impuesto pagado en exceso. Cita jurisprudencia.

En otro punto refiere a los principios constitucionales afectados. De esta manera refiere al principio de legalidad: sosteniendo que la situación legislativa actual es inconstitucional ya que impone un gravamen nuevo que ha sido creado por voluntad del Poder Ejecutivo de la Provincia de Buenos Aires y que no tiene sustento legal. Resalta que la Corte Suprema de Justicia de la Nación sostuvo que debía expedirse conforme con el nuevo Código Civil. Que se trata de un concesionario de autos y no de una fábrica de vehículos. Sobre la capacidad contributiva: relata que la Firma gana con la diferencia que establece la fábrica, que su rentabilidad no mejoró, sino que se mantuvo y sigue siendo muy baja. Sobre la violación del principio de igualdad: Menciona Doctrina y jurisprudencia para culminar considerando que lo que se busca es que sean solo los concesionarios de vehículos y no otros sujetos los gravados porque el Fisco cree que han tenido ganancias excesivas.

Entiende, por lo expuesto, que el accionar fiscal carece de causa que lo fundamente, o motivación suficiente, siendo un acto nulo de nulidad absoluta e insanable. Cita doctrina.

En torno a la sanción aplicada expone que, por mínima que sea, no puede considerarse aplicable por la mera realización objetiva de la conducta prescripta por la norma. No se puede prescindir del aspecto subjetivo. La Agencia no ha intentado probar siquiera en base a presunciones, el dolo o la negligencia en el comportamiento refutado como infraccional.

Opone el principio de insignificancia o bagatela, y hace mención al error excusable con cita de jurisprudencia y doctrina de la materia.

Respecto a la responsabilidad solidaria considera que ninguna de las personas a las que hace referencia la Resolución, administraba o disponía de los fondos de la Empresa. Cita jurisprudencia.

Formula reserva del caso federal.

II.- A su turno, la Representación del Fisco, luego de describir los agravios de los apelantes, comienza su tratamiento. Refiere, en primer lugar, a los diversos planteos

de inconstitucionalidad efectuados en el escrito, dejando sentado que se trata de una cuestión vedada en esa instancia revisora, conforme expresa prohibición del artículo 12 del Código de rito. Cita jurisprudencia.

A continuación aborda el planteo de nulidad basado en la carencia de causa. Adelanta su improcedencia, ante la evidencia de haberse respetado las etapas y requisitos legales para emitir un acto válido y eficaz. Considera que para que proceda la nulidad es necesario que la violación y la omisión a las normas procesales se refieran a aquellas de carácter grave y solemne, influyendo realmente en contra de la defensa. Cita jurisprudencia. Señala que en el acto en crisis se expusieron las circunstancias de hecho y los fundamentos de derecho que llevaron a su dictado dando origen al ajuste practicado y las normas aplicables. Pone en evidencia que la nulidad opuesta por los apelantes descansa más en una disconformidad con el criterio adoptado por el Fisco que en la validez del acto.

A continuación realiza un análisis de los agravios de fondo traídos. En lo que respecta a la base imponible para tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, trae a colación la causa del año 2015 "Asociación de Concesionarios de Automotores de la República Argentina" (A.C.A.R.A.) y el estado de situación posterior a la presentación judicial y obtención de medida cautelar, en la cual, en consecuencia, la Provincia de Buenos Aires no se encuentra obligada a dar a las concesionarias nucleadas en ACARA, el tratamiento fiscal que había ordenado la Cámara, recuperando la plenitud de su potestad tributaria. En virtud de ello, concluye que la concesionaria debe tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de acuerdo al régimen general de imposición previsto en el artículo 635 de la Disposición Normativa B/1/04 - en concordancia con lo establecido en el último párrafo del artículo 195 del Código Fiscal.

Expone que el efectivo desarrollo de la actividad económica de comercialización de las unidades 0 km. desarrolladas por los concesionarios de automotores, no se ha visto alterada con la reforma del Código Civil y Comercial de la Nación, que se sigue estructurando con las particularidades propias de la comercialización y no de la intermediación.

Recuerda que al ser el Código Fiscal un ordenamiento de derecho sustantivo, resulta lógico que su regulación revista una de las facultades no delegadas por las provincias al Estado Nacional. Considera que las circunstancias descriptas, en manera alguna se oponen a la supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional, desde que no vulneran garantías reconocidas por la Carta Magna, sino que se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (arts. 104 y 105 de la Constitución Nacional).

Aclara que el hecho de que ciertas figuras jurídicas (concesiones) estén reguladas por el derecho privado no significa que puedan trasladarse directamente al derecho público provincial sin desconocer las diferencias sustanciales entre uno y otro. En materia impositiva local, considera necesario advertir que la preeminencia de las disposiciones de fondo, del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación no es absoluta e ilimitada y su interpretación y aplicación no puede forzarse al punto de conculcar las potestades tributarias de los Estados Provinciales, quienes se han reservado para sí la facultad de establecer tributos indirectos con el objeto de gravar las riquezas que se generen en su territorio, con las limitaciones Constitucionales pertinentes.

En lo relativo a la sanción impuesta remite a lo expuesto por el juez administrativo a fojas 314 vta./315 quien señala que se consideraron como elementos atenuantes o agravantes para la graduación de la multa las circunstancias previstas en el artículo 7 del Decreto 326/97. También resalta que la Agencia ha constatado que la firma ha realizado acogimiento a plan de pagos bajo modalidad "sin allanamiento" con fecha 19 de Octubre de 2018 (fojas 293 y 299/303) habiendo cancelado la correspondiente multa por omisión con fecha 22 de octubre de 2018 (fojas 305/309).

Sobre la extensión de la responsabilidad solidaria puntualiza que la Agencia ha circunscripto su proceder a la normativa vigente (arts. 21, 24 y 63 del Código Fiscal) y que el instituto se encuentra en cabeza de quienes, si bien no resultan obligados directos del impuesto, como sujetos pasivos del tributo, por la especial calidad que revisten o la posición o situación especial que ocupan, la ley los coloca al lado del contribuyente, pudiendo reclamarles la totalidad del impuesto adeudado de manera independiente a aquel. No se trata de una responsabilidad subsidiaria ni procede el beneficio de excusión. Se trata de una obligación a título propio por deuda ajena.

Agrega que la ley solo exige al Fisco la comprobación del efectivo ejercicio del cargo para imputar tal responsabilidad. Por dicha razón se trae a los responsables al procedimiento conjuntamente con el obligado principal, a fin de que puedan ejercer sus defensas en tiempo oportuno.

En punto a la remisión a la normativa de fondo, remarca que el Código Fiscal es un ordenamiento de derecho sustantivo y puede regular sus institutos en forma particular, sin sujeción a ninguna otra ley de fondo. Ello en ejercicio de los poderes no delegados por la Provincia al Gobierno Federal, de manera que sus disposiciones no vulneran el principio de supremacía de las leyes nacionales prevista por el artículo 31 de la Constitución Nacional. Se trata de facultades ejercidas por las Provincias en uso del poder reservado (art. 104 y 105 de la CN). El derecho Tributario se encuentra informado por principios específicos.

En torno a la insinuación de la inaplicabilidad del régimen de responsabilidad solidaria, por la supuesta declaración de inconstitucionalidad de las normas del decisorio de la Suprema Corte de la Provincia de Buenos Aires, en el caso "Fisco de la Provincia de Buenos Aires contra Raso, Francisco. Sucesión y otro s/ Apremio", señala que la SCJBA no ha conformado mayoría de votos en el citado fallo para pronunciarse en el sentido indicado por los presentantes. Así la mayoría no declaró la inconstitucionalidad de la norma sino que compartió la resolución del fallo que ha sido la de rechazar el recurso, pero por otros argumentos, sin decir nada respecto de la inconstitucionalidad. Cita jurisprudencia.

Finalmente, con relación a la reserva del Caso Federal, solicita se tenga presente para la oportunidad procesal oportuna, y se confirme la Resolución en todos sus términos.

III.- Voto del Dr Ángel Carlos Carballal: Que en atención a los planteos de los recurrentes, corresponde decidir si la Disposición Delegada SEATYS N° 8943/18, dictada por el Departamento de Relatoría III de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires se ajusta a derecho.

1) En primer lugar, y alterando el orden de los agravios, deviene necesario abordar el planteo realizado por la parte recurrente pretendiendo la nulidad del acto atacado, al interpretar su falta de motivación y una defectuosa fundamentación del mismo.

Adelanto que los fundamentos brindados por la parte apelante no resultan idóneos, frente a los argumentos fácticos y jurídicos incluidos en la Disposición en crisis. Pueden compartirse o no las razones de la postura Fiscal, pero ello no violenta la legalidad ni validez del acto administrativo impugnado.

Ha tenido oportunidad de expresar la Suprema Corte bonaerense que: *"...en la especie no se evidencia de por sí la concurrencia de un flagrante desvío del raciocinio o un juicio arbitrario que se apoye en la mera voluntad del sentenciante y justifique la descalificación del pronunciamiento recurrido como acto jurisdiccional válido (conf. causas P. 111.088, sent. de 4-VI 2014 y P. 109.962, sent. de 25-11-2015). Por el contrario, la protesta ensayada se limita a exhibir una discrepancia subjetiva con el criterio del sentenciante sin la absurdidad del fallo ni la arbitrariedad invocada (conf. doct. Ac. 88.419, sent. de 8-11I-2007; C. 102.885, sent. de 7-X-2009; C. 109.902, sent. de 27-VI-2012)...Al margen del acierto o error que frente a las circunstancias verificadas del caso dicha conclusión revista, en modo alguno puede aceptarse que los vicios denunciados por la recurrente se encuentren configurados, máxime por cuanto la doctrina de la arbitrariedad posee carácter excepcional y no tiene por objeto corregir pronunciamientos supuestamente equivocados o que se consideren tales, pues para su procedencia, se requiere un*

apartamento inequívoco de la solución normativa o una absoluta carencia de fundamentación que descalifique la sentencia apelada como acto jurisdiccional válido (conf. CSJN, causa "Gobet, Jorge Aníbal c/ Telefónica de Ar. -E.N.Tel.- Estado Nacional s/accidente de trabajo", sent. de 13-VI-2006; SCBA, A. 71.913, "Salas, Humberto", resol. de 18-XI-2015; e.o.) ..." (S.C.B.A. en la causa A. 73.233, "Voacer S.A. contra Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires. Pretensión anulatoria. Recurso extraordinario de inaplicabilidad de ley", Sentencia del 3 de mayo de 2018). Este mismo criterio sostuve como vocal instructor en Sala I, en autos "ELEKTRA DE ARGENTINA S.A.", Sentencia del 4 de abril de 2019, Registro 2175, entre otros.

Es claro entonces que no puede reconocerse vicios de motivación. No debe confundirse en tal caso, la disconformidad con los criterios asumidos por el juez administrativo, con una desatención a los elementos del acto dictado que hacen a su validez formal. A todo evento, estamos hablando de la justicia de la decisión, extremo que por lo tanto debe hallar reparación por vía del recurso de apelación. De este modo, estimo que el agravio traído al respecto, no puede prosperar.

Y sabido es que *"...Si no se ha invocado ni acreditado la existencia de un perjuicio concreto, ni puesto en evidencia la infracción a la garantía de defensa en juicio, no hay motivo para predicar la invalidez del acto..."* (S.C.B.A. en Causa B 57565; Sentencia del 10/05/2017; en autos "Rodríguez, Roberto José c/ Banco de la Provincia de Buenos Aires s/ Demanda contencioso Administrativo"). Es así que no puede observarse desmedro alguno a las garantías procesales de los apelantes, ni vicio alguno que invalide el acto dictado, por lo que no corresponde hacer lugar al planteo de nulidad incoado; lo que así voto.

2) En cuanto a la pretensión de fondo de autos y analizadas las actuaciones, adelanto opinión por cuanto entiendo que el recurso de apelación interpuesto no ha de obtener favorable andamio, tal como lo he sostenido en diversos antecedentes análogos al presente (en autos "ORGANIZACIÓN SUR S.A.", Sentencia del 3/6/2021, Registro 2310 de la Sala I; en autos "AUTOBIZ S.A.", Sentencia del 23/08/2021, Registro 2331 de la Sala I, entre otros), así como respecto a esta misma contribuyente (En autos "GUSPAMAR SA", Sentencia del 13 de abril de 2022, Registro 4491 de la Sala III).

Es que pretender enervar el ejercicio de las potestades tributarias locales, con fundamento en la vigencia de la nueva legislación de fondo, embistiendo contra uno de los elementos esenciales de la obligación -la base sujeta a imposición-, resulta a mí entender improcedente. A la vez, no encuentro configurada en el presente la pugna normativa argumentada.

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

Marcado ello reivindico, para esta temática y para las restantes -a cuyas particularidades me referiré infra- las potestades locales no delegadas, que se han reservado las provincias conforme los artículos 121 y concordantes de la Carta Magna. Desde antiguo el cimero Tribunal nacional ha sostenido que, *"...de acuerdo con la distribución de competencias que emerge de la Constitución Nacional, los poderes de las provincias son originarios e indefinidos (art. 121), en tanto que los delegados a la Nación son definidos y expresos (art. 75)..."* (Fallos: 304:1186, entre muchos otros). Deviene irreprochable, por ello, *"...la facultad de las provincias para darse leyes y ordenanzas de impuestos y, en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitaciones que las enumeradas en el art. 108 -hoy art. 126- de la Constitución; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción, del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que hacen a la autonomía de ellas es primordial el de imponer contribuciones y percibir las sin intervención de autoridad extraña (Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419)..."* (Fallos: 235:571,

entre muchos otros). *“...Las facultades provinciales son amplias y discrecionales dentro de esos límites; el criterio, oportunidad y acierto con que los entes locales los ejercen son irrevisables, salvo el control de constitucionalidad acerca del cumplimiento de la distribución de competencias tributarias. Las provincias tienen competencias diversas tanto de orden tributario como institucional, procesal y de promoción general...”* (“Santa Cruz, Provincia de c/Yacimientos Petrolíferos Fiscales (Soc. del Estado) s/ ejecución fiscal”, Fallos: 316:42).

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

Considero, entonces, que el poder local permanece vigente aún después de la reforma del Código Civil y Comercial de la Nación, y en ese entendimiento, no encuentro configurada colisión alguna en el sistema normativo en tratamiento. Es que, cuando la legislación impositiva toma como presupuesto de la obligación un hecho reconocido como negocio jurídico del derecho privado, atiende a la relación fáctica económica que éste crea. El digesto Civil y Comercial establece principios expresos aplicables a la relación contractual privada que media entre las terminales automotrices y sus concesionarios, mientras que el derecho tributario disciplina los efectos impositivos de la situación económica, cuya fuente es ese negocio jurídico. No debe confundirse pues, el ‘hecho imponible’ con la base o medida de la imposición ya que, el primero se dirige al mero desarrollo de una actividad que hace nacer la obligación jurídica tributaria, mientras que la segunda atiende al índice razonable para medir la riqueza productiva (cf. CSJN Fallos: 208:521; 211:1254).

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

En el caso, dimanante de las constancias obrantes en las actuaciones, se encuentra acreditado que la firma en el desarrollo de su actividad como concesionaria, durante el período ajustado, adquiere a la fábrica las unidades nuevas, incorporándolas a su patrimonio, y factura a los terceros adquirentes, por su propia cuenta, las posteriores

ventas que realiza de esos bienes.

El contribuyente, a los fines tributarios, declara los ingresos obtenidos por la venta de unidades nuevas bajo el Código "Venta de autos, camionetas y utilitarios, nuevos, excepto en comisión" (Código NAIIB 99 501111) deduciendo a los ingresos totales obtenidos por dicha actividad el costo de las unidades vendidas. Ante este contexto, deviene correcto -entonces- considerar la operatoria, a los fines tributarios, como una mera compraventa y cuantificar el monto obtenido por ella como manifestación de capacidad contributiva sujeta a imposición, tal como el plexo normativo provincial exige. Ello, de modo alguno significa cuestionar ni desconocer las instituciones fundamentales del derecho de fondo, tal como fueron reguladas en forma común para todo el territorio nacional, toda vez que, respecto a la gabela de trata, relevante para el derecho tributario no es la intentio juris, sino solamente la intentio facti, esto es la relación económica que el negocio jurídico crea -cf. Dino Jarach, "El hecho imponible", Abeledo Perrot, tercera edición, págs. 132 y ss.-, en forma independiente del margen de ganancias que por tales operaciones onerosas ha tolerado en la esfera privada el concesionario, dado que era de su interés arbitrar los medios necesarios para convenir con el concedente la retribución que consideraba adecuada, conforme el abanico de pautas disponible en el mencionado artículo 1507 del Código Civil y Comercial de la Nación.

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

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

También por su parte, el artículo 195 de dicho cuerpo legal que establece "*Para las operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga, la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que se transfieran en el mismo a sus*

comitentes. Esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compraventa que por cuenta propia efectúen los intermediarios citados en el párrafo anterior. Tampoco para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se regirán por las normas generales”.

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

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

Paralelamente, y recordando las limitaciones que imponen a este Cuerpo los artículos 12 del Código Fiscal y artículo 14 del Decreto Ley 7603/70, debe igualmente advertirse que esta determinación legal de la base imponible para la actividad de trata no implica per se, la vulneración del principio de igualdad en la tributación, ya que *“...el principio de igualdad ante la ley que consagra el art. 16 de la Constitución no es otra cosa que el derecho a que no se establezcan excepciones o privilegios que excluyan a unos de lo que se concede a otros en iguales circunstancias, de donde se sigue forzosamente que la verdadera igualdad consiste en aplicar la ley en los casos ocurrentes según las diferencias constitutivas de los mismos...”* (cf. CSJN Fallos: 145:283). *“...El principio de igualdad no exige que deban gravarse por igual a todas las industrias, cualquiera sea su clase, pues la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas sólo se refiere a las cosas iguales y*

del mismo género, razón por la cual no puede aplicarse a industrias de distinta clase...". (vide CSJN Fallos: 320:1166).

Por su parte advierto, que la prueba de la confiscatoriedad de un tributo recae sobre quien la invoque, extremo que no se verifica en el presente. La Corte nacional ha puesto especial énfasis en la actividad probatoria desplegada por el actor, requiriendo una prueba concluyente a efectos de acreditar la confiscatoriedad que se alega (Fallos: 220:1082, 1300; 239:157; 314:1293; 322:3255, entre otros). Así las cosas, solo cabe mencionar que este Cuerpo se ha expedido en similar sentido sobre la temática (vide Sala II, en "SAUMA ONE SAN ISIDRO S.A.", Sentencia del 10/12/2019, Registro 2909; "CARDYS S.A.", Sentencia del 20/02/2020, Registro 2923; "ARIAS HNOS. S.A.", Sentencia del 27 de febrero de 2020, Registro 2929, entre otros. Sala I en "ORGANIZACIÓN SUR S.A.", Sentencia del 3 de junio de 2021, Registro 2310). Adhiero a sus fundamentos, dando por reproducidos los abundantes precedentes jurisprudenciales en los que se sustentan tales precedentes.

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

3) Ahora bien, respecto al planteo vinculado a la sanción por omisión, el mismo deviene de abstracto tratamiento en virtud de que no hay multa aplicada en el acto apelado. Tal como se señala a fs. 315 y se acredita con las constancias de fs. 305/309, la eventual sanción fue abonada por la firma con anterioridad al dictado del acto apelado.

4) En cuanto al instituto de la responsabilidad solidaria endilgada a los miembros del directorio de la empresa, atendiendo a la mentada regularización a la que adhirió la firma, tal como surge de los considerandos del acto apelado (fojas 193 vta.) y de las constancias obrantes a fojas 440/446 y 458/461, deviene de abstracto el tratamiento de los planteos traídos.

Ello así, en tanto ha quedado regularizada por la empresa de autos la obligación reclamada por el Fisco (se abonaron la totalidad de las cuotas asumidas), para el eventual supuesto de ser la misma confirmada (tal como aquí se propone). Paralelamente, si la pretensión fiscal fuera desestimada, revocándose total o parcialmente el acto determinativo, los mencionados solidarios carecerán de legitimación activa para llevar adelante cualquier acción de repetición (proceder característico de estos especiales planes de regularización), ya que solo la contribuyente podrá plantear tal demanda.

Merece recordarse que el particular instituto de la solidaridad tributaria, en torno a las previsiones contenidas en el Código Fiscal, implica la extinción del vínculo obligacional que alcanza tanto al contribuyente como al solidario, si uno de los dos cancela lo adeudado. Con lo cual, corresponde declarar abstracto el tratamiento de los agravios opuestos y extinguida la responsabilidad solidaria extendida a los Sres. Héctor Rubén Resasco, Lidia Ester Valente, Gustavo Héctor Resasco y Pablo Rubén Resasco; lo que así voto.

POR ELLO, RESUELVO: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 331/347 se presenta la Dra. Marina Damiani, en representación de la firma "GUSPAMAR S.A." y de los Sres. Héctor Rubén Resasco, Lidia Ester Valente, Gustavo Héctor Resasco y Pablo Rubén Resasco, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8943, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires con fecha 05 de diciembre de 2018. **2º)** Declarar extinguida la responsabilidad solidaria extendida por el artículo 4º de la citada Disposición. **3º)** Confirmar en lo demás el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder.

Voto del Cr Rodolfo Dámaso Crespi: A efectos de expedirme en relación a los agravios traídos ante esta Alzada, expreso mi adhesión a la solución que se propicia por el Vocal Instructor, dejando constancia que los fundamentos de mi postura los he expuesto -en extenso-, en las sentencias emitidas por este Cuerpo, Sala II, en "SAUMA ONE SAN ISIDRO", de fecha 10 de diciembre de 2019 (Registro N|2909), y "CHATELL SA", de fecha 11 de febrero de 2020 (Registro N°2921), entre otras, a cuya lectura remito en honora la brevedad, lo que así declaro.

Voto de la Dra Irma Gladys Ñancufil: Que conforme ha quedado planteada la cuestión sometida a debate, adhiero a los fundamentos expuestos por el Sr Vocal Dr. Ángel C. Carballal en su voto de instrucción, así lo dejo expresado.-

POR ELLO, SE RESUELVE: **1º)** Hacer lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto a fs. 331/347 se presenta la Dra. Marina Damiani, en representación de la firma "GUSPAMAR S.A." y de los Sres. Héctor Rubén Resasco, Lidia Ester Valente, Gustavo Héctor Resasco y Pablo Rubén Resasco, contra la Disposición Delegada SEATYS N° 8943, dictada por la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires con fecha 05 de diciembre de 2018. **2º)** Declarar extinguida la responsabilidad solidaria extendida por el artículo 4º de la citada Disposición. **3º)** Confirmar en lo demás el acto apelado. Regístrese, notifíquese a las partes y al Señor Fiscal de Estado y devuélvase a la citada Agencia, a los fines que estime corresponder.



GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE BUENOS AIRES

2025-Centenario de la Refinería YPF La Plata: Emblema de la Soberanía Energética Argentina

Providencia

Número:

Referencia: Corresponde al Expte N°2360-11641/18 "GUSPAMAR S.A"

Se deja constancia que la sentencia dictada bajo GEDO INLEG-2025-33191600-GDEBA-TFA, ha sido firmada conforme a lo dispuesto en el Acuerdo Extraordinario N° 96/20 y registrada en esta Sala II bajo el N°3779 .-