

SENTENCIA N° 121016

Expte. N° 125/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...//... días del mes de Octubre de 2016, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, y el Dr. José Alberto León (Vocal), en ausencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "**PROPANORTE S.A.C.I.F. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 30.131/376-D-2011**". y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.-

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 351/14?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas 452/456 se presenta María Sofia Courel, en su carácter de apoderada de la firma, e interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 351/14 de la Dirección General de Rentas de fecha 07.10.2014 obrante a fs.449/450, mediante la cual se resuelve RECHAZAR la impugnación deducida en contra del Acta de Deuda A N° 1309-2011 practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; y APLICAR una multa de \$ 579.834,18 (Pesos Quinientos Setenta y Nueve Mil Ochocientos Treinta y Cuatro con 18/100) equivalente a tres veces el gravamen omitido en las posiciones consignadas en la citada Acta de Deuda confeccionada al contribuyente PROPANORTE S.A.C.I.F.

II. El contribuyente, en su Recurso de Apelación presentado el 31.10.2014 a fs. 452/456, realiza una exposición de los hechos en los que fundamenta su agravio.

El principal cuestionamiento se centra en la aplicación de la alícuota 0% en la determinación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Reconoce que hasta el período 06/2010 la facturación de la firma se realizaba sin discriminar el tipo de envase en el que se realizaba la venta del gas licuado, e insiste en que la prueba aportada demuestra que el porcentaje de garrafas de 10kg era aproximadamente entre un 70% al 80% sobre el total de las ventas facturadas.

Plantea la nulidad de la Resolución considerando que observa una falta de motivación del acto, entiende que no existe en la misma una exposición de la argumentación fáctica con que debiera haber sostenido su legitimidad.

Sostiene que la resolución apelada no expone cual es el indicio que conduce a la Administración a concluir que al 100% de la facturación no le corresponde el beneficio de la alícuota 0% en el referido tributo.

Plantea la prescripción de los períodos 10/2008 a 09/2009 ya que considera que el computo de la prescripción de la posición 09/2009 tuvo lugar en octubre de 2009 y por consiguiente la prescripción operó en octubre de 2014 sin que la notificación del Acta de Deuda produzca la suspensión del plazo de la prescripción. Cita jurisprudencia.

Considera improcedente la multa por ausencia de fraude, ya que expone que jamás adeudó suma dinero alguno al fisco por cuanto los saldos determinados fueron absorbidos con saldos a favor del contribuyente. Expone que nunca existió mora en el cumplimiento de la obligación fiscal porque era titular de un crédito contra el fisco y canceló el tributo por vía de la compensación al día mismo en que ambos coexistieron.

Asimismo expone que la prescripción de la acción para imponer multa, por aplicación del artículo 62 del Código Penal; ya que entiende que el hecho por el cual se pretende aplicar la sanción habría acaecido en el mes de marzo de 2011 y concluye que la multa prescribió en marzo de 2013.

Finalmente solicita que se revoque la Resolución N° D 351-14 y se ordene el archivo de la misma.

III. Que a fojas 1/12 del Expte. N° 125/926-2016 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

En primer lugar expone que respecto a la facturación efectuada por el contribuyente, hasta el período 05/2010 no discriminaba el tipo de envase en el que se realizaba la venta de gas licuado y que el apelante vuelve a insistir sobre cuestiones que ya fueron tratadas en la Resolución apelada; razón por la cual la Autoridad de Aplicación reafirma lo argumentado en la instancia de resolver la impugnación planteada.

La DGR considera que el contribuyente reconoce expresamente que con anterioridad a la posición 07/2010 realizaba una facturación genérica y que del análisis de la documentación de compras aportada se desprende que la firma PROPANORTE SACIF vende garrafas de 10kg; lo cual no se encuentra en discusión. Sin embargo de la documentación respaldatoria de sus ventas no se desprende el porcentaje que el contribuyente afirma que corresponde a garrafas de 10kg.

Tanto en el proceso de verificación impositiva como en la etapa de la impugnación la documentación aportada no permite verificar que a los ingresos correspondientes a los anticipos 09/2008 a 06/2010 resulta procedente aplicar la alícuota del 0% establecida en el Dcto.3340/03 (ME).

Pone de manifiesto que la firma no impugnó las diferencias determinadas, por lo que la determinación impositiva practicada debe confirmarse.

En relación al planteo de nulidad basado en la falta de motivación del acto, la Autoridad de Aplicación considera que el mismo cumple con todos los requisitos exigidos tanto por el CTP como por la Ley de Procedimiento Administrativo, encontrándose debidamente fundamentada.

Por lo expuesto considera que dicho planteo no es más que la expresión de un desacuerdo en contra de la metodología aplicada o utilizada en la determinación de oficio practicada.

Respecto al planteo de prescripción, en primer lugar expone que la determinación corresponde a un impuesto cuyo período fiscal es el año calendario, entonces vencimiento del período fiscal 2008 operó el día 27/02/2009, con lo cual la prescripción habría tenido lugar el día 28/02/2014 de no haber tenido lugar la notificación del Acta de Deuda N°A 1039-2011, la que fue realizada con anterioridad a dicha fecha. En el presente caso, la citada Acta de Deuda fue notificada el día 20/11/2012, antes de cumplirse el plazo de los 5 (cinco) años de operada la prescripción.

Sin perjuicio de lo expuesto, pone de manifiesto que en fecha 07/05/2014, mediante expediente judicial N° 1491/2014, que tramita en el Juzgado y Apremios de la 1° Nominación, se requirió el embargo preventivo contemplado en el artículo 9 inciso 4° del CTP en atención al Certificado de Deuda N° 144/2014, lo que interrumpe el curso de la prescripción, de conformidad a lo normado por el Código Civil.

En relación al planteo sobre la Improcedencia de la Multa la Autoridad de Aplicación dejó sentado que la sanción surge por el acaecimiento de las presunciones establecidas en el artículo 88 inciso 1 y 3. Asimismo señala que las compensaciones efectuadas que pretende hacer notar el apelante carecen de fundamento, ya que la multa se aplica sobre las diferencias de impuesto determinadas, y la sanción se sustenta en las presunciones del artículo 88 antes mencionadas.

A continuación la Autoridad de Aplicación realiza un análisis respecto al planteo de la prescripción de la multa de acuerdo a las modificaciones introducidas por la Ley 8490 al CTP.

Cita Jurisprudencia. Transcribe y analiza artículos pertinentes y jurisprudencia al respecto, hasta arribar a la conclusión de que con la legislación vigente al 17/02/2016 (fecha de traslado) la multa no se encontraba prescripta.

Finalmente solicita se tenga por presentado el recurso, ofrecida la prueba y oportunamente se dicte sentencia confirmando la resolución apelada.

IV. A fojas 13/14 obra Sentencia Interlocutoria N° 131/16 de fecha 02/02/2016 dictada por este Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Tucumán, en

donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 351/14 de fecha 07.10.2014, resulta ajustada a derecho.

A fs. 452, con fecha 31.10.2014 la Srta. María Sofía Courel, en su carácter de apoderada de la firma PROPANORTE SACIF presenta Recurso de Apelación agravándose de la determinación impositiva realizada por la Autoridad de Aplicación y sostiene que la multa aplicada es improcedente ya que se encuentra prescripta de acuerdo a las disposiciones establecidas en el Código Penal.

Respecto al cuestionamiento efectuado sobre la metodología utilizada por la Dirección General de Rentas para llevar a cabo la determinación impositiva, considero improcedente el planteo, ya que de acuerdo a las constancias obrantes en autos se pudo verificar que la firma no individualizaba expresamente de manera discriminada en sus registros de ventas ni en la facturación realizada, el tipo envase en el cual se comercializaba el gas licuado de petróleo (10 Kg., 15 Kg., 45 Kg., etc), situación incluso, que es reconocida por el propio apelante en su recurso. Por esta sencilla razón entiendo que el porcentaje utilizado por el contribuyente para determinar la base imponible sobre la cual se aplicaba la alícuota 0% es arbitrario, lo cual luce inapropiado, por tratarse de un beneficio previsto por la normativa vigente destinado expresamente a favorecer la comercialización de un determinado tipo de producto.

Recordemos que mediante el artículo 1° del Decreto N° 3340/03 (ME) se dispuso: *“Establécese la alícuota del cero por ciento (0%) en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para las actividades vinculadas con la industrialización y comercialización de gas licuado de petróleo (GLP) envasado en garrafas de 10 Kg. de capacidad; comprendidas en el marco regulatorio de la Ley Nacional N° 26020, la que será aplicada a partir del anticipo mensual correspondiente al mes de setiembre de 2008, inclusive:::”*, por lo que el beneficio previsto a través de la citada norma es claro en cuanto a su objetivo, y para gozar del mismo el

contribuyente no puede basarse en presunciones o porcentajes estimados, ya que de sus propios registros y/o documentación de ventas no surge de manera clara e indubitable que se trate de operaciones a las que debe otorgarse dicho tratamiento si no se las individualiza.

Asimismo y tal como lo expone la Autoridad de Aplicación, las cuestiones planteadas al respecto, fueron ampliamente tratadas en oportunidad de la impugnación resuelta en la Resolución Apelada, las que solo pueden ser rebatidas con documentación probatoria suficiente, lo que no aconteció en la presente etapa recursiva.

Con relación a la nulidad de la que se agravia el contribuyente, considero que el acto apelado cumple con todos los requisitos exigidos tanto por el CTP como por la Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia, encontrándose perfectamente fundamentada la determinación tributaria plasmada mediante la emisión del Acta de Deuda N° A 1309-2011, por lo que no le asiste razón al apelante.

En cuanto al planteo de la prescripción de los periodos comprendidos en la determinación impositiva opuesta en el Recurso, considero al mismo improcedente por los siguientes motivos: el período más antiguo incluido en el Acta de Deuda N° A 1309-2011 es la posición 09/2008 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuyo vencimiento operó en 10/2008 y la prescripción hubiera operado el 10/2013, de no haber mediado la notificación del Acta de Deuda el 20.11.2012, lo que suspendió por un año el curso de la prescripción; razón por la cual la prescripción hubiera acaecido en 10/2014.

Sin embargo, de las constancias obrantes en autos se puede observar que con fecha 07.05.2014, mediante expediente judicial N° 1491/2014, que tramita por ante el Juzgado de Cobros y apremios de la 1ª Nominación, se requirió el embargo preventivo contemplado en el artículo 9 inciso 4º del Código Tributario Provincial

lo cual produjo la interrupción del curso de la prescripción, de conformidad con lo normado por el Código Civil.(fs.521/535)

Ahora bien, respecto al planteo efectuado contra la multa aplicada ( cuyo importe asciende a \$ 579.834,18 y equivale a tres veces el monto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos determinado en el Acta de Deuda N° A 1309-2011, correspondiente a los periodos 09 a 12/2008, 01 a 12/2009, 01 a 12/2010 y 01 a 03/2011) a la luz de las normas vigentes, se advierte que el presente caso encuadra en las previsiones contenidas en el artículo 7° inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8.873, que expresa: *"Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Mayo de 2014 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones"*.

Las constancias de autos corroboran la declarada aplicación al caso de la precitada norma, en la medida que la infracción objeto del presente recurso, data de fecha anterior al 31/05/2014.

Siendo ello así, concluyo que se ha tornado abstracto emitir pronunciamiento por carecer de interés jurídico actual la pretensión recursiva en examen y, por ende, adolece de sentido emitir opinión respecto de los agravios contenidos en el recurso con relación a la multa aplicada. Es que, si ministerio legis, se ha eliminado la posibilidad jurídica de hacer efectiva la sanción determinada por la D.G.R., resulta de toda evidencia que no corresponde a este Tribunal Fiscal de Apelación abrir juicio respecto de los agravios traídos a su conocimiento, tornándose abstracta la cuestión planteada y, por consiguiente, resulta inoficioso emitir opinión en el tópico, en atención a lo precedentemente considerado.

Por la consideraciones que anteceden concluyo que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el Contribuyente PROPANORTE SACIF en contra de la Resolución DGR N° D 351/14 de fecha 07.10.2014, debiendo confirmarse la misma, en lo que respecta a la determinación tributaria contenida en el Acta de Deuda N° A 1309-2011 de fecha 07/10/2014. Con

relación a la multa aplicada DECLARAR que por aplicación del artículo 7º inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8.873, la sanción determinada mediante Resolución N° D 351/14 de fecha 06.08.207.10.2014 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

Así lo propongo.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Existiendo mayoría de votos suficientes y concordantes para dictar el presente acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

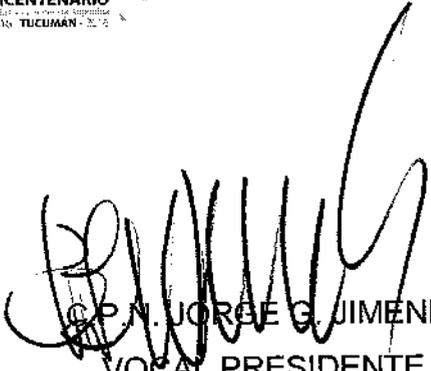
**1. NO HACER LUGAR** al recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **PROPANORTE SACIF** en contra de la Resolución N° D 351/14 de fecha 07.10.2014 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, debiéndose confirmar la misma en lo que respecta a la determinación tributaria contenida en el Acta de Deuda N° A 1309-2011.

**2. DECLARAR** que por aplicación del artículo 7º inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8.873, la sanción determinada mediante Resolución N° D 351/14 de fecha 07.10.2014 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la citada Ley.

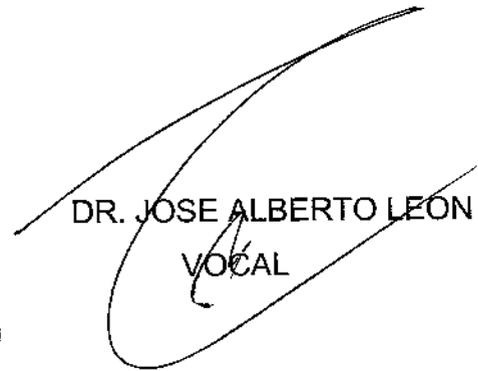
**3. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVASE**.

M.V.G.

**HAGASE SABER**



DR. N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL PRESIDENTE



DR. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION