

SENTENCIA N° 1265/16

Expte.: 503/926/2016

(Expte. DGR N° 33549/376-D-2008)

En San Miguel de Tucumán, a los ...8 días del mes de noviembre de 2016, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "MASIDE S.R.L. s/ Recurso de Apelación" – Expediente N° 503/926/2016".

**CONSIDERANDO:**

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

I.- Que a fs. 1005/1014 se presenta el contribuyente Maside S.R.L. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D-75/15, de fecha 28.08.2015, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1001/1002 de estos actuados.

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En ella se resuelve, en su art. 1°, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda n° A 772-2010 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; y, en su art. 2°, rechazar el descargo interpuesto en contra del sumario instruido n° M 772-2010, y aplicarle al contribuyente una multa de \$ 76.984,16, en virtud de que su conducta encuadraría en el supuesto de hecho tipificado por el art. 86 inciso 1) del Código Tributario Provincial.

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Inicia el recurrente su exposición de agravios efectuando algunas consideraciones respecto a que la Dirección General de Rentas ha realizado en

la resolución apelada una interpretación arbitraria y sesgada de los conceptos que deben computarse para determinar la base imponible para el cálculo del impuesto correspondiente a los periodos 2005, 2006, 2007 y 2008.

Aduce, pues, una incorrecta aplicación del inciso 3 del art. 222 del Código Tributario Provincial. Argumenta, en ese sentido, que Rentas ha interpretado erróneamente la normativa aplicable al caso efectuando distinciones donde —a su entender— no las hay. Afirma que la resolución apelada exige recaudos que no están previstas en la legislación aplicable al caso, como lo es la exigencia de un contrato por escrito que pruebe la relación entre comitente e intermediario y el esquema de reintegro de gastos. Plantea que en el caso se ha valorado arbitraria y antojadizamente la prueba existente en autos. Finalmente, afirma que no corresponde imposición de multa alguna, citando doctrina y jurisprudencia.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el contribuyente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no reproducimos aquí en honor a la brevedad.

Con respecto a la multa impuesta, considera que es de aplicación al caso lo establecido por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8873 (B.O. 27/05/2016), en el sentido de que el contribuyente ha quedado eximido de toda sanción, de modo que los agravios a ese respecto esgrimidos en el recurso de apelación han devenido abstractos.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- Previo a adentrarnos en el análisis de la cuestión de fondo, cabe poner de resalto que por imperio de la Ley 8520 (con las modificaciones introducidas por la Ley 8720, especialmente por su art. 7, inciso f), segundo párrafo) las obligaciones tributarias correspondientes a las posiciones mensuales 01 a 12 de 2005 y 01 a 05 de 2006 han quedado condonadas de oficio, toda vez que – según se desprende de los antecedentes y constancias de autos- al 15 de octubre de 2014 el curso de la prescripción de la acción para perseguirlas no estaba interrumpido.

En efecto, de las constancias del expediente se desprende que la notificación del acta de deuda e intimación de pago (acto suspensivo de la prescripción por un año) tuvo lugar el día 24/06/2011 (fs. 917); y la demanda judicial (acto interruptivo del curso de la prescripción que se encontraba suspendida por la mencionada notificación) tuvo lugar el 23/12/2011 (fs. 969).

Pues bien, de acuerdo a esas fechas, las posiciones 01 a 12 de 2005 y 01 a 05 de 2006 quedaron condonadas de oficio por imperio de la ley 8520 (con las modificaciones de la ley 8720), ya que el acto interruptivo de la prescripción solo surtió efectos sobre las posiciones 06 a 12/2006 en adelante.

Asimismo, conforme lo reconoce el mismo organismo fiscal en su escrito de respuesta, la sanción de multa impuesta en la resolución apelada ha quedado eximida de sanción en virtud de lo dispuesto por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8873 (B.O. 27/05/2016).

IV.- Sentado ello, y entrando al análisis de la cuestión sometida a debate, corresponde resolver si la Resolución D-75/15, en la parte que continúa aun subsistente, resulta ajustada a derecho.

Según se desprende de los antecedentes de autos, el contribuyente Maside S.R.L. –dedicado a la venta al por mayor en comisión o consignación de alimentos y bebidas producidos por Flora Dánica S.A., La Cachuera S.A. y Glutal S.A.- fue objeto de una verificación por parte de la autoridad fiscal, en la



que se objetó principalmente el tratamiento dispensado en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a ciertos ingresos denominados "gastos laborales"; que no fueron considerados por el contribuyente como ingresos gravados en el impuesto por tratarse, de acuerdo a su interpretación, de "reintegros de gastos efectuados por cuenta de terceros".

Según explicaciones vertidas por el propio contribuyente, en la prestación de sus servicios de intermediación Maside S.R.L. incurre, entre otros, en gastos de personal necesario para la venta, facturación y entrega de los productos comercializados por cuenta y orden de sus clientes. Básicamente, se trata de empleados que -según explica- Maside S.R.L. toma a su nombre, que trabajan para él, pero cuyo costo le es posteriormente reintegrado por parte de los comitentes a quienes se les factura dicho costo más la comisión correspondiente.

Cabe destacar que según Maside S.R.L. no existe un contrato por escrito que regule esta actividad comercial y/o el esquema de reconocimiento de gastos alegado; y que, en su entendimiento, la naturaleza de "reintegros de gastos efectuados por cuenta de terceros" queda suficientemente acreditada con la documentación laboral, los correspondientes recibos de sueldo y las facturas emitidas a sus comitentes.

De cara al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el tratamiento fiscal dispensado por Maside S.R.L. ha sido el de considerarlos "reintegros de gastos efectuados por cuenta de terceros", que no integran la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El fundamento de tal tratamiento es lo dispuesto en el art. 222, inciso 3) del Código Tributario Provincial que, al respecto, establece lo siguiente: "No integran la base imponible los siguientes conceptos: (...). 3. Los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos realmente efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de

JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*intermediación en que actúen, los que deberán estar respaldados por sus respectivos comprobantes”.*

Ahora bien, según el organismo fiscal tal tratamiento es incorrecto.

*En su entendimiento, “durante la fiscalización la única documentación aportada por la verificada a fin de probar que la contratación del personal en relación de dependencia se efectúa por cuenta y orden de terceros, y en consecuencia también los gastos que se derivan de ello, lo constituye la mera manifestación mediante nota y la facturación emitida en concepto de reintegro de gastos, lo cual claramente, no resulta documentación suficiente y necesaria para acreditar lo que sostiene. Que el solo hecho de que el personal contratado en relación de dependencia, a nombre propio por la verificada, realizare tareas vinculadas con uno o varios comitentes, no prueba ni implica por sí mismo, que corresponda considerar las erogaciones incurridas por dicha contratación, como realizadas por cuenta y orden de los mismos (cfr. Acta de deuda; contestación de traslado del recurso)”.*

Tal ha sido el motivo principal del ajuste efectuado.

Pues bien, lo debatido en autos pasa por determinar si el contribuyente Maside S.R.L. pudo o no legalmente deducir de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en los términos del art. 222 inc. 3 del Código Tributario Provincial, el costo de ciertos empleados identificado como “gastos laborales”, por considerarlos “reintegros de gastos efectuados por cuenta de terceros”.

Adelanto mi opinión en el sentido de que por la naturaleza misma de esas erogaciones, las probanzas existentes en autos y las pruebas ofrecidas por el contribuyente a lo largo de este procedimiento, el carácter de “gastos realmente efectuados por cuenta de terceros” no está suficientemente acreditado.

En efecto, siendo que se trata de empleados propios de él (como está reconocido y acreditado en autos), y que se trata de personal que es necesario para poder prestar los servicios de intermediación a sus comitentes (pues de

JORGE EL POSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

otra manera no se los tendría ni contratados ni menos aun en nómina propia), resulta realmente difícil poder considerar –sin pruebas acabadas- que esa porción de los ingresos no retribuyen los servicios de intermediación prestados y, por ende, que revisten el carácter de ingresos “no computable” a los efectos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

O, mejor dicho, existe una vinculación demasiado estrecha entre los gastos laborales en que alega incurrir el apelante y la actividad por él desarrollada, que hace realmente difícil discernir hasta qué punto las prestaciones efectuadas por esos empleados coadyuvan a que el comitente venda más y mejor sus productos, o a que el apelante pueda prestar su propio servicio de intermediación.

En suma, entiendo que la naturaleza propia del llamado gasto laboral (empleados en relación de dependencia) dificulta grandemente la probanza fehaciente de la alegada naturaleza de ser erogaciones “efectuadas por cuenta de terceros”; y tal probanza, llegado el caso, debe ser sumamente precisa pues, de lo contrario, se corre el riesgo de permitir el ahuecamiento de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (en el que las deducciones de base imponible son limitadas) con el simple mecanismo de facturar por separado, como “reintegro de gastos”, porciones de dinero que retribuyen en realidad el servicio prestado.

Con ello en mente y llegados a este punto, cabe destacar que (i) la ausencia de un contrato por escrito que regule este esquema, tal como lo reconoce el contribuyente; y (ii) que el contribuyente pretenda justificar la naturaleza de la erogación solamente con documentación que, en rigor de verdad, no acredita sus dichos (pues solo acreditan que son empleados de él), sellan, a mi juicio, la suerte adversa de esta apelación. En efecto, ninguna de las pruebas arrojadas en oportunidad de la inspección han logrado desvirtuar la impresión de la autoridad fiscal de que se trata de ingresos provenientes de la prestación de servicios gravados que no deben deducirse de la base imponible.

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

A ello debe sumarse que tampoco ha tratado el contribuyente de ofrecer mayores pruebas que acrediten con mayor contundencia sus dichos, como informes solicitados a sus comitentes para que expliquen la modalidad de la operación o veracidad de sus dichos, una prueba pericial contable sobre los libros de ambos para determinar qué tratamiento se le dio a estos ingresos en otros impuestos (IVA y Ganancias) tanto con el contribuyente como por su comitente, pruebas testimoniales de los propios empleados para determinar si realmente prestan servicios solamente para los comitentes o si también coadyuvan a la intermediación, etc.

Por el contrario, el contribuyente se ha limitado, tanto en la instancia de impugnación como en la instancia recursiva, a remitirse a las pruebas obrantes en el expediente (F 931, relevamiento de personal y facturas por él emitidas), lo que a mi juicio es insuficiente.

Por lo demás, no veo que el organismo fiscal –como alega el contribuyente en su recurso- haya efectuado una interpretación ilegítima de la normativa aplicable al caso, o que haya exigido recaudos no previstos en ella. Antes bien, veo una razonable aplicación de ella por cuanto cuestiones como las debatidas en autos exigen, como ya dije, de la existencia de pruebas concordantes y precisas.

Finalmente, quiero destacar que en una causa muy similar a ésta, el Tribunal Fiscal de Apelación de Buenos Aires, sala III, por mayoría, en autos Huertas Verdes S.A., sentencia del 12/03/2013, estableció que (...) *"Para el caso bajo análisis sabido es que, los aludidos "recuperos de gastos", tienen que responder al concepto de gastos efectuados por cuenta y orden de terceros, en la operación de intermediación en las que se actúe, y ellos deben corresponderse en concepto e importe con los gastos que efectivamente haya realizado la mandataria por cuenta y orden del tercero. Mas allá de la descripción utilizada para el importe que se factura, debe atenderse a la naturaleza de la operación al que el mismo se refiere, a efectos de considerarlo integrante o no de la base imponible del impuesto (Conf. Informe 164/01, de la*

J.O. E. ROSE PONESSA  
VOZAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D. JOSE ALBERTO LEON  
VOZAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dirección de Técnica Tributaria). Sentado lo que antecede, no puedo sino advertir que en el punto no le asiste razón a la parte recurrente. Ello así pues, no obstante aseverar la firma del epígrafe que los gastos en los que incurre a efectos de acondicionar la mercadería los realiza por orden de los terceros (proveedores) con los que contrata, de la compulsión de la documentación obrante en los actuados esto es, copias de las facturas en conceptos varios a saber, "Servicio de logístico para Verdura de Hoja/Hortaliza pesada", "Tapas para Jaula", "Cartón Corrugado Blanco Imp.", etc. no es posible verificar dicho extremo. La estrecha vinculación existente entre los gastos en que incurre y la actividad desarrollada por la firma, sumado a la deficiencia en la documentación aportada y ofrecida para aseverar el carácter de recuperador de gastos de los conceptos cuestionados, me lleva a desconocerle a los mismos el carácter de tales. Por el contrario, según mi entendimiento, nos encontramos frente a una operatoria comercial que Huertas Verdes realiza, razón por la cual, no cabe sino rechazar el agravio articulado, lo que así también declaro. Así quien afirma un hecho, debe demostrarlo de manera indubitable. A este respecto, cabe recordar lo reglado en el artículo 375 del C.P.C.C., que por expresa remisión del artículo 4 del Código Fiscal t.o. 2004 se aplica supletoriamente, y establece que: "incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez o tribunal no tenga el deber de conocer. Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma o normas que invocare como fundamento de su pretensión, defensa o excepción".

La claridad de los argumentos expresados en la cita que antecede, los que hago míos, me relevan de mayores comentarios a este respecto.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

1). DECLARAR que, por imperio de la Ley 8520 (con las modificaciones introducidas por la Ley 8720, especialmente por su art. 7, inciso f), segundo párrafo), las obligaciones tributarias correspondientes a las posiciones

mensuales 01 a 12 de 2005 y 01 a 05 de 2006 han quedado condonadas de oficio.

II). DECLARAR que, en virtud de lo dispuesto por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8873 (B.O. 27/05/2016), la sanción de multa impuesta en la resolución apelada ha quedado eximida de sanción.

III). NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto y, por consiguiente, en la parte que continúa aun subsistente, confirmar la Resolución D-75/15, de fecha 28.08.2015.

IV). REGISTRESE, NOTIFIQUESE, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

**1. DECLARAR** que, por imperio de la Ley 8520 (con las modificaciones introducidas por la Ley 8720, especialmente por su art. 7, inciso f), segundo párrafo), las obligaciones tributarias correspondientes a las posiciones mensuales 01 a 12 de 2005 y 01 a 05 de 2006 han quedado condonadas de oficio.

**2. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto y, por consiguiente, en la parte que continúa aun subsistente, confirmar la Resolución D-75/15, de fecha 28.08.2015.

J. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

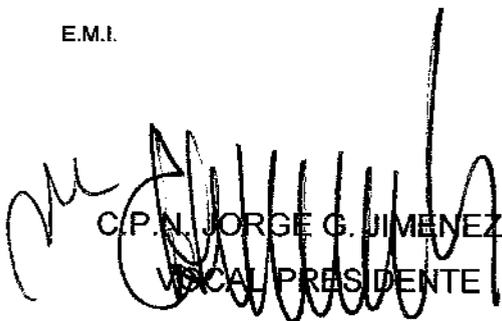
N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

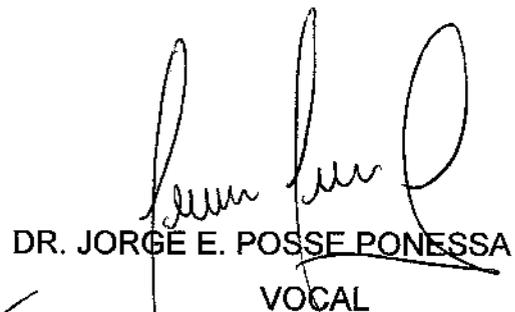
3. **DECLARAR** que, en virtud de lo dispuesto por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8873 (B.O. 27/05/2016), la totalidad de la sanción de multa impuesta en la resolución apelada ha quedado eximida de sanción.

4. **REGISTRESE**, notifíquese, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

**HÁGASE SABER.**

E.M.I.

  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

ANTE MI

  
Dra. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA