

SENTENCIA N° 1306/16

Expte.: 535/926/2016

(Expte. DGR N° 28678/376-D-2012)

En San Miguel de Tucumán, a los 26 días del mes de diciembre 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: "OIL COMBUSTIBLES S.A. s/ Recurso de Apelación" – Expediente N° 535/926/2016".

**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:

I.- Que a fs. 1547/1565 se presenta el contribuyente OIL COMBUSTIBLES S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D-13/15, de fecha 14.05.2015, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1542/1545 de estos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda n° A 441-2013 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; en su art. 2°, intimar al contribuyente a cancelar el importe que surge de la mencionada acta; y, en su art. 3°, rechazar el descargo efectuado en contra del sumario instruido n° M 441-2013, aplicándole al contribuyente una multa de \$196.565,01, en virtud de que su conducta encuadraría en el supuesto de hecho tipificado por el art. 86 del Código Tributario Provincial.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Inicia el recurrente su exposición de los agravios efectuando algunas consideraciones respecto de los antecedentes fácticos del caso.

Aduce, en primer lugar, una improcedente atribución del coeficiente unificado del Convenio Multilateral de 0.0107 a la Provincia de Tucumán por parte del Organismo Fiscal. En su interpretación, el coeficiente atribuido por OIL COMBUSTIBLES S.A. a esta jurisdicción para el periodo 2012 de 0.0105 sería el correcto, conforme surgiría de las declaraciones juradas CM 03 presentadas en los periodos en cuestión; y que la diferencia detectada y reclamada por el Organismo Fiscal respondería a ciertas deficiencias del aplicativo SIFERE que redondeó en más o en menos al tener solo 4 decimales.

Alega, en segundo lugar, que es improcedente el ajuste efectuado por el Organismo Fiscal sobre los anticipos 5 y 6 de 2011, que se funda en que no se atribuyeron a la jurisdicción de Tucumán ciertos ingresos correspondientes a las ventas realizadas al contribuyente Sabaz Ricardo Isaac, (domiciliado en la Provincia de Tucumán). Puntualmente, plantea el recurrente que la Dirección de Rentas aplicó una alícuota del 1.8% pese a que, en su entendimiento y conforme lo previsto por la ley 23.966, la alícuota del impuesto para ese tipo de actividades no puede exceder del 1%, todo lo que considera que es inconstitucional.

En tercer lugar, con relación al ajuste efectuado sobre los anticipos 08 y 11 de 2011, y 01 y 02 de 2012 (en las que, según el organismo fiscal, los ingresos mensuales asignados en forma directa a la jurisdicción de Tucumán son inferiores a los ingresos mensuales atribuibles a esa jurisdicción de acuerdo con los listados de ventas a clientes de Tucumán), señala el apelante que dicho ajuste carece de todo sustento. Según su interpretación, no solo no se explican en el acto determinativo los conceptos supuestamente ajustados sino que tampoco se entiende cómo es que se arriba al impuesto que, según Rentas, se habría omitido.

Dr. ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE EL POSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En cuarto lugar, con relación al ajuste efectuado sobre las posiciones 01 a 07 de 2012 (en los que, según el organismo fiscal, los ingresos del total país exteriorizados por la firma en sus declaraciones juradas mensuales resultan inferiores a los montos de ingresos que surgen de detraer los ingresos netos gravados extraídos del libro IVA Ventas los montos correspondientes a ventas de bienes de uso y otros ingresos), y al igual que en caso del agravio anterior, el apelante manifiesta y se agravia de que desconoce tanto los conceptos ajustados como la cuantía del impuesto que se habría omitido.

Aduce el apelante, en quinto lugar, que resulta improcedente el ajuste efectuado por el Organismo Fiscal en relación al periodo fiscal 2012, anticipos 04 a 12, en los que –según dicho Organismo- la firma aplicó una alícuota inferior a los ingresos obtenidos por la reventa de GNC en la estación de servicio que la compañía posee en Santa Fe; debiendo haber aplicado la alícuota del 3.5% (CUACM 505001). Alega el recurrente, como fundamento de su agravio, que la alícuota correcta es, en todo caso, la del 2.5% prevista para la actividad CUACM 505005. A mayor abundamiento, vuelve a insistir con que resultan de aplicación las previsiones de la ley 23.966 que impiden que la gravabilidad sea superior al 1%. Plantea, pues, la inconstitucionalidad de la pretensión de incrementar la carga impositiva.

En sexto lugar, el recurrente se agravia de la impugnación del cómputo de las retenciones bancarias que sufrió durante los meses 10 y 11 de 2010 (ello es, con anterioridad al inicio de actividad en la Provincia de Tucumán por parte del contribuyente), que fueron declaradas improcedentes por el Organismo Fiscal en la determinación del impuesto del periodo 12 de 2010; ello, por aplicación de lo dispuesto en el art. 219 del Código Tributario. Alega que la tesitura fiscal de considerar a esas retenciones como un pago único y definitivo se traduce en una exacción ilegítima y/o en un pago sin causa.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JORGE E. FOSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

En séptimo lugar, el recurrente alega que en el caso se habría vulnerado el principio de búsqueda de la verdad objetiva, ya que se desconocen los fundamentos del ajuste y le es imposible, en su entendimiento, arribar a las sumas reclamadas. Aduce, en ese sentido, que se le han atribuido diferencias sin ningún análisis. Cita jurisprudencia que entiende aplicable a su caso.

En octavo lugar, el recurrente alega que en el caso se habría violentado el derecho de defensa. Ello, por cuanto –a su entender– el acta de deuda no se encuentra debidamente fundada. Alega que tanto el acta como la resolución confirmatoria son nulas de nulidad absoluta. Cita doctrina y jurisprudencia.

En noveno lugar, el recurrente plantea la existencia de un enriquecimiento sin causa por cuanto –también en su entender– el Organismo fiscal pretende cobrar sumas que no tienen causa, donde no se ha producido hecho imponible alguno que justifique la obligación de pagar el gravamen.

En décimo lugar, el contribuyente aduce una violación al orden jerárquico establecido en el art. 31 de la Constitución Nacional; básicamente, en relación a lo dispuesto por la ya citada ley 23.966, que limitaría la tributación al 1%. Cita jurisprudencia.

En onceavo lugar, plantea el recurrente la improcedencia del reclamo de los intereses del art. 50 del Código Tributario. Alega, al respecto, la existencia de una mora inculpable.

Finalmente, con relación a la multa aplicada, el contribuyente aduce la improcedencia de la sanción, con argumentaciones que damos aquí por reproducidas en honor a la brevedad.

Cabe poner de resalto que las únicas pruebas ofrecidas por el contribuyente en su recurso de apelación (al igual que en la etapa de impugnación) fueron una

copia de la toma de posesión de una planta en Tucumán y una planilla de "redondeo" del coeficiente unificado de atribución.

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. Resalta que todos los ajustes efectuados tienen fundamento en las declaraciones juradas del contribuyente, de modo que deben ser confirmados. 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 conforme lo reconoce el mismo organismo fiscal en su escrito de responde, 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-13/15, en la parte que continúa aun

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POBES POMESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. HORACIO COSTA JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

subsistente (todo aquello que no refiere a la multa aplicada), resulta ajustada a derecho.

Según se desprende de los antecedentes de autos, el contribuyente OIL COMBUSTIBLES S.A. fue objeto de una verificación por parte de la autoridad fiscal, en la que se objetaron múltiples aspectos de la liquidación de su Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de ciertos periodos mensuales.

Las causales de objeción fueron básicamente: (i) diferencias en el coeficiente unificado utilizado para las declaraciones mensuales respecto del declarado para la determinación anual; (ii) diferencias de base imponible (por existir divergencias en los ingresos computados); (iii) aplicación de alícuotas consideradas incorrectas por parte de la autoridad fiscal; y (iv) cómputo indebido de retenciones.

Pues bien, lo debatido en autos pasa por determinar si los ajustes efectuados por el organismo fiscal son procedentes o si, por el contrario, deben ser dejados sin efecto.

Adelanto mi opinión en el sentido de que por la naturaleza misma de los ajustes efectuados por el organismo fiscal en estas actuaciones, y por el tenor de los argumentos y probanzas esgrimidos y arrojados por el recurrente, la Resolución D-13/15 debe ser confirmada en su totalidad (salvo, claro está, la parte correspondiente a la multa).

Con relación al primero de los agravios (la atribución del coeficiente de 0.0107 a la Provincia de Tucumán), cabe poner de resalto que el único argumento ensayado por el recurrente para intentar rebatir la posición fiscal es una supuesta "deficiencia" del aplicativo SIFERE que, según su explicación, redondeó en más o en menos al tener solo 4 decimales.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Ahora bien, en ningún lado de su exposición demuestra que el coeficiente 0.0105 sea el correcto. El contribuyente solo se limita a insistir en que se trata de una deficiencia del sistema, sin acreditar sus dichos; más aún cuando el coeficiente 0.0107 surge de la propia declaración jurada CM 05 presentada por el contribuyente. Siendo que el propio contribuyente declaró un coeficiente de 0.0107, y que a él le corresponde entonces la demostración del yerro de la administración (lo que, como veo, no ha hecho), debo rechazar la procedencia de este agravio.

Con relación al segundo de sus agravios (ello es, que la Dirección de Rentas aplicó una alícuota del 1.8% pese a que, en su entendimiento y conforme lo previsto por la ley 23.966, la alícuota del impuesto para ese tipo de actividades no podría exceder el 1%, lo que considera inconstitucional), cabe destacar que conforme lo prescripto por el art. 161 del Código Tributario de Tucumán, este Tribunal no resulta competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, de modo que no puedo expedirme sobre este punto. Fuera de ello, no puedo dejar de señalar que conforme se desprende de los antecedentes del caso, la alícuota del 1.8% es la declarada por el propio contribuyente en sus declaraciones juradas del impuesto correspondiente a los anticipos 05 y 06 de 2011.

Con relación al tercero y al cuarto de los agravios (ellos son, que los ajustes efectuados sobre los anticipos 08 y 11 de 2011, y 01 y 02 de 2012, y posiciones 01 a 07 de 2012, carecen de todo sustento porque no solo no se explican los conceptos ajustados sino que tampoco se entiende cómo se arriba al impuesto omitido), lo cierto es que el recurrente solo manifiesta su disconformidad con la resolución emitida, mas no ofrece elementos de hecho o de derecho que permitan determinar si le asiste o no razón.

En este punto el recurrente solo se limita a alegar que no comprende el ajuste efectuado, sin ofrecer ningún tipo de probanza (como una prueba pericial

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JORGE E. ROSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JOAQUÍN GUSTAVO JURENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

contable) que pueda arrojar luz a sus argumentaciones. Por el contrario, el Organismo Fiscal, a mi juicio, ha efectuado su labor de inspección y ha efectuado ajustes razonablemente fundamentados, que el recurrente no ha logrado rebatir de ninguna manera. Por ello, debo rechazar también este agravio.

Con relación al quinto agravio aducido (ello es, que resulta improcedente el ajuste efectuado en relación al periodo fiscal 2012, anticipos 04 a 12, en los que –según el Organismo Fiscal– la firma aplicó una alícuota inferior a los ingresos obtenidos por la reventa de GNC en la estación de servicio que la compañía posee en Santa Fe; debiendo haber aplicado la alícuota del 3.5%), cabe destacar nuevamente que conforme lo prescripto por el art. 161 del Código Tributario, este Tribunal no resulta competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias. Fuera de ello, tampoco se han arrojado probanzas o mayores argumentaciones respecto a este extremo.

Con respecto al sexto agravio (ello es, la alegada improcedencia de la impugnación de las retenciones bancarias sufridas durante las posiciones 10 y 11 de 2010, con anterioridad al inicio de actividad en la Provincia de Tucumán), entiendo que el art. 219 del Código Tributario es claro al respecto cuando dispone que *“La Autoridad de Aplicación podrá establecer una alícuota, coeficiente y/o porcentaje diferencial que no supere cinco (5) veces la alícuota correspondiente a la actividad gravada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para las retenciones, percepciones y recaudaciones que deban practicar los agentes correspondientes cuando intervengan en operaciones con los sujetos indicados en el artículo anterior que **no acrediten su inscripción en el citado impuesto en la Provincia, conforme a la reglamentación que dicte. En tales casos, la retención, percepción o recaudación revestirá el carácter de pago único y definitivo, y se practicará sobre el importe bruto de cada pago u operación que se efectúe, sin deducción alguna, y en el momento***

DR. JORGE E. FOSSE PONESSA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUAYO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



en que éstos se formalicen, debiendo los citados importes ser ingresados en las formas y plazos que establezca la Autoridad de Aplicación” (el resaltado me pertenece).

De acuerdo a lo que surge de la norma, los sujetos pasibles de una retención que no están inscriptos en la Provincia de Tucumán deben soportar tales retenciones (justamente por no estar inscriptos) como un pago único y definitivo. Recién cuando se inscriban en el impuesto podrán computar las retenciones que se les practiquen con posterioridad a dicha alta. No veo, por consiguiente, que exista una exacción ilegítima en este caso; menos aun un pago sin causa.

Con relación al resto de los agravios esgrimidos (vulneración de la búsqueda de la verdad objetiva, violación del derecho de defensa, existencia de un enriquecimiento sin causa, violación al orden jerárquico establecido en el art. 31 de la Constitución Nacional, e improcedencia del reclamo de los intereses del art. 50 del Código Tributario), debo decir que (i) no observo que en el caso se hayan vulnerado los principios de regular la defensa en juicio ya que el contribuyente ha contado con instancias y oportunidades de defensa suficientes y, en rigor de verdad, no ha ofrecido ninguna prueba que demuestre sus dichos, ni ha logrado acreditar los extremos que invoca; (ii) dado que las sumas reclamadas no han sido aún abonadas, difícilmente puede alegarse (como un agravio en esta instancia) la existencia de un enriquecimiento sin causa del Organismo Fiscal; (iii) este Tribunal, por su naturaleza, está impedido legalmente de expedirse respecto de la inconstitucionalidad de las normas; y (iv) no observo que existan causales que permitan relevar al recurrente de su obligación de ingresos intereses junto con el capital.

Pues bien, en consecuencia de todo lo expuesto, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSÉ R. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

I). DECLARAR que, en virtud de lo dispuesto por el penúltimo párrafo del art. 7 de la Ley N° 8.873 (B.O. 27/05/2016), la sanción de multa impuesta en la resolución apelada ha quedado eximida de sanción.

II). NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto y, por consiguiente, confirmar la Resolución D-13/15, de fecha 14.05.2015.

III). REGISTRESE, NOTIFIQUESE, oportunamente, devuélvanse 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, 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.

**2. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto y, por consiguiente, confirmar Resolución D-13/15, de fecha 14.05.2015.

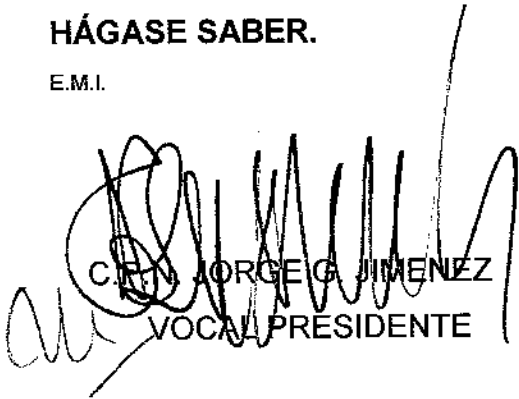
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

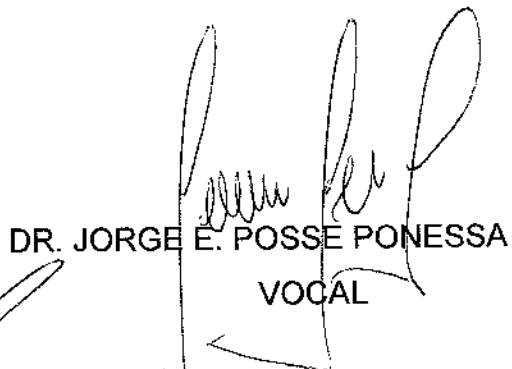
DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

**HÁGASE SABER.**

E.M.I.

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

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL

ANTE MI

Dra. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA