

SENTENCIA N° 425/17

Expte.: 846/926/2016

En San Miguel de Tucumán, a los 17 días del mes de Agosto de 2017, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "C.L.K. S.A. s/ Recurso de Apelación" – Expte. DGR N° 11779/376-S-2011).-

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:

Que a fs. 571/579 se presenta el contribuyente C.L.K. S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 275/16, de fecha 17.10.2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 567/569 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 48-2012 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; en su art. 2° intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias; y, en su art. 3°, declarar abstracto el descargo interpuesto en contra del sumario instruido n° M 48-2012.

En su exposición de agravios el contribuyente manifiesta que se encuentra prescripta la acción del Fisco para el cobro de los períodos 01 a 12/2007; 01, 03, 04, 08, 09, 10, 11, 12/2008; 01 a 05/2009. Expresa asimismo que la

demanda de embargo preventivo solo habría interrumpido la prescripción de los anticipos que se encuentran comprendidos en la boleta de deuda n° 06/2012 (07/2007, 02, 05, 06/2008 y 06/2009), destacando que la posición 07/2007 se encontraba prescripta al momento de la interposición de dicha demanda.

Por otra parte considera que respecto del período 12/2010, el mismo se encontraría condonado de oficio en virtud de lo dispuesto por el último párrafo del art. 7 de la Ley 8795.

Como otro agravio, expresa que el ajuste sería nulo de nulidad absoluta porque el Organismo Fiscal considera que los recuperos de gastos no están excluidos de la base imponible del impuesto; pero sostiene ello el Fisco, porque no distingue los conceptos de hecho imponible y base imponible. Esta falta de distinción considera el contribuyente que violentaría el texto de la ley 23548 de Coparticipación Federal de Recursos Fiscales.

Reitera que el ajuste respecto de las posiciones 08 y 09/2008 es falso, debido a que en dichos períodos no existe saldo a ingresar a favor de la DGR, ya que continúa registrando saldo a su favor.

Se agravia también porque la resolución en crisis rechazó la prueba pericial ofrecida, por no ser necesarios conocimientos especiales para la apreciación de los hechos a probar. Este rechazo demostraría la arbitrariedad de la Administración, cuando debería ser ella quien en busca de la verdad material debería recurrir a un perito contador como fuente de consulta.

Sostiene que este Tribunal Fiscal consideró improcedente el rechazo de la prueba pericial contable por las mismas razones argumentadas en este caso, en los autos Gasnor S.A. mediante la Resolución N° 262 de fecha 04/05/2015.

Ofrece nuevamente la misma prueba pericial contable que fuera ofrecida en la etapa impugnatoria.

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 son reproducidos aquí en honor a la brevedad.

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

III.- En relación con el planteo de prescripción respecto de los anticipos 01 a 12/2007; 01, 03, 04, 08, 09, 10, 11, 12/2008; 01 a 05/2009 formulado por el apelante así como también la aplicación de los beneficios establecidos en la Ley 8795 respecto del anticipo 12/2010, cabe realizar una serie de consideraciones.

Cabe poner de resalto que por imperio de la Ley 8520 con la modificación de las leyes 8720 y 8795, las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 12/2007; 01, 03, 04, 08, 09, 10, 11, 12/2008; 01 a 05/2009 y 12/2010 han quedado condonadas de oficio, toda vez que –según se desprende de los antecedentes y constancias de autos- al 15 de octubre de 2014 (respecto de los anticipos 01 a 12/2007; 01, 03, 04, 08, 09, 10, 11, 12/2008; 01 a 05/2009) y al 06 de julio de 2015 (en relación al anticipo 12/2010) 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 17/01/2013 (fs. 440); y por los anticipos enunciados en el párrafo anterior no se interpusó demanda judicial, la cual podría haber interrumpido el curso de la prescripción.

La demanda de embargo preventivo que fuera interpuesta contra la firma apelante en fecha 12/02/2014 (fs. 548/557), solo abarcaba los períodos 07/2007, 02, 05, 06/2008 y 06/2009 (conforme consta a fs. 31/32 de las presentes actuaciones). Cabe tener en cuenta que el anticipo 07/2007 ya se encontraba condonado atento a que el plazo de la prescripción del mismo operó el día 24/08/2012 mientras que el Acta de deuda fue notificada recién en fecha 17/01/2013. Sin embargo respecto del resto de los anticipos la demanda interpuesta produjo el efecto interruptivo de la prescripción, impidiendo asimismo la condonación de los mismos.

IV.- Entrando al análisis de las demás cuestiones sometidas a debate, corresponde resolver si la Resolución D-275/16 resulta ajustada a derecho.

Cabe realizar un análisis de lo que significa el hecho imponible y la base imponible, conceptos que según el apelante el Organismo Fiscal confundiría en la resolución dictada en su contra.

Por hecho imponible se entiende *"presupuesto legal del tributo del cual deriva la obligación del contribuyente y la correlativa pretensión del Fisco"* (Dino Jarach, "El hecho imponible", p.3). También se lo define como *"el hecho o conjunto de hechos de naturaleza económica, descritos en la norma legal, y que sirve para dar origen a la obligación tributaria"* José María Martín, "Fundamento de las finanzas públicas y del derecho tributario argentino", p. 443).

Es decir que en virtud a lo que las leyes consideren como hecho imponible de un tributo en particular, quedarán comprendidos determinados hechos económicos dentro del supuesto de hecho y generarán en cabeza del sujeto pasivo (contribuyente) la obligación al pago del impuesto en cuestión.

En relación con el impuesto sobre los Ingresos Brutos, el Código Tributario Provincial establece en su artículo 214, lo siguiente: *"Grávese con el impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme las alícuotas que se establecen en la Ley*

Impositiva, el ejercicio habitual y a título oneroso, en jurisdicción de la Provincia, del comercio, industria o profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso-lucrativa o no- cualquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas no exentas expresamente por esta Ley, y el lugar donde se realice..."

En autos se encuentra acreditado que el contribuyente declara como actividades: "Venta al por mayor y empaque de frutas, de legumbres y hortalizas frescas", "Cultivo de frutas cítricas" y "Servicios agrícolas n.c.p.", todas ellas claramente alcanzadas por la previsión del artículo 214 citado ut supra.

Asimismo el contribuyente a fs. 69 de las presentes, manifiesta que la actividad que desarrolla la firma es la de servicios de preselección y embalado de citrus con instalación de un packing que se adecúa a las exigencias de cada cliente. También expresa que se dedica a la comercialización del limón que adquiere de productores independientes locales.

Por otra parte la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos *"...sirve para valorar cuantitativamente los hechos cuya verificación da nacimiento a la obligación"* (Dino Jarach, "Finanzas Públicas y Derecho Tributario", p. 379).

Es decir si bien hecho imponible y base imponible son dos conceptos diferentes, los mismos se encuentran íntimamente relacionados; ya que al decir de Jorge Tejerina: *"la base es una unidad cuantitativa con la cual se evalúa el hecho imponible"* ("Nuevas consideraciones sobre el Impuesto Municipal a las Actividades Lucrativas", Rev. Derecho Fiscal, t. XVI, p. 214),

El Código Tributario Provincial en el artículo 221 establece que: *"Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los*

ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.

Se considerará ingreso bruto el valor o monto total- en valores monetarios, en especie o en servicios- devengado 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 plazos de financiación o, en general, el de las operaciones realizadas...”

Por ello, en estos autos debe entenderse que los ingresos provenientes de todas las operaciones realizadas por el contribuyente en el desarrollo de la actividad que se encuentra gravada por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, forma parte de la base imponible del mismo. Es decir, por cada venta al por mayor y empaque de frutas, de legumbres y hortalizas frescas, por el cultivo de frutas cítricas y por los servicios agrícolas prestados.

Sin embargo existen exclusiones a la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos, que en esta Provincia se encuentran previstas en el artículo 222, el cual específicamente en su inciso 3. reza: “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 intermediación en que actúen, los que deberán estar respaldados por sus respectivos comprobantes..” (el subrayado me pertenece).

En virtud de dicha disposición, los reintegros que el contribuyente pretende que sean excluidos de la base imponible del impuesto, sí forman parte de la misma, ya que la firma apelante no se encuentra inscrita como comisionista o consignataria, además tampoco fue probado que efectivamente se hubieran realizado dichos gastos por cuenta y orden de otro. Ello se entiende de ese modo, atento a que las Notas de Débito que adjuntara en copia simple en la etapa impugnatoria, en las cuales consta la leyenda “Por recupero de gastos realizados por vuestra cuenta y orden” o “Transferencia de productos a ALSA”,

no resultan prueba que justifique por sí sola que efectivamente haya sido un gasto y menos aún que se lo hubiera realizado por cuenta y orden de terceros.

En relación con la "falsedad del ajuste" argumentada por el contribuyente en relación con los anticipos 08 y 09/2008, dicho planteo deviene abstracto atento a que, como fuera expresado en los párrafos anteriores de estos considerandos, los mismos se encuentran condonados por aplicación de la Ley 8520 con la modificación introducida por la Ley 8720.

Respecto al rechazo de la prueba pericial contable ofrecida en la etapa impugnatoria, la misma no resultaba conducente para la resolución del caso de marras, por lo que resultó correctamente denegada, atento a que las constancias obrantes en autos, resultaban suficientes para la resolución de las cuestiones planteadas.

Efectivamente, dicha prueba pericial no resultaba necesaria atento a que para la apreciación de los hechos a probar no se requería de conocimientos especiales, ajenos a los que la Dirección General de Rentas posee.

El contribuyente se ha limitado, en esta instancia, a reiterar la misma prueba que fuera ofrecida en su escrito impugnatorio.

En relación con la cita realizada por el apelante respecto a la posición asumida por este Tribunal en oportunidad del dictado de la Resolución N° 262 de fecha 04/05/2015, en el marco del expediente administrativo DGR N° 17188/376-D-2009 contra Gasnor S.A., en la misma se consideraron idóneas las certificaciones contables obrantes en autos, pero no se consideró viable el planteo realizado en relación con la prueba pericial contable ofrecida oportunamente, cuyo rechazo fue confirmado por este Tribunal.

Cabe tener en cuenta, el carácter no jurisdiccional de la actividad administrativa, lo que implica que el control efectivo de estos actos, que abarca el de admisibilidad y pertinencia de los medios de prueba, puede ser efectuado

en una instancia judicial ulterior, conforme lo tiene dicha inveterada jurisprudencia (T.F.N., Sala B, 05/07/2002, Pesquera Costa Brava S.R.L.), entre otros.

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

I). DECLARAR que, por imperio de la Ley 8520 (con las modificaciones introducidas por las Leyes 8720 y 8795, especialmente por su art. 7, inciso f), segundo párrafo), las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 12/2007; 01, 03, 04, 08, 09, 10, 11, 12/2008; 01 a 05/2009 y 12/2010 han quedado condonadas de oficio.

II) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto, y confirmar la Resolución D- 275/16, de fecha 17.10.2016 en relación con los anticipos 02, 05 y 06 de 2008, 06 de 2009 y 01 a 03 de 2011.

III). 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 las Leyes 8720 y 8795, especialmente por su art. 7, inciso f),

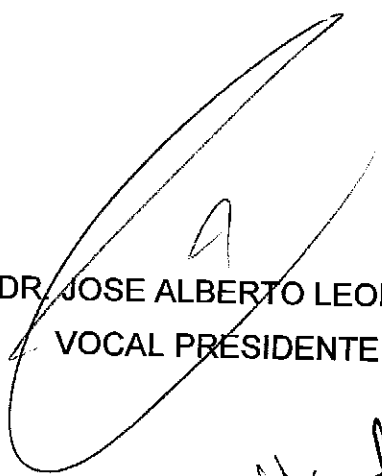
segundo párrafo), las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 12/2007; 01, 03, 04, 08, 09, 10, 11, 12/2008; 01 a 05/2009 y 12/2010 han quedado condonadas de oficio.

2. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto, y confirmar la Resolución D- 275/16, de fecha 17.10.2016 en relación con los anticipos 02, 05 y 06 de 2008, 06 de 2009 y 01 a 03 de 2011.

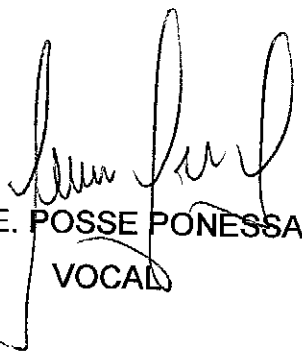
3. REGISTRESE, notifíquese, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

HÁGASE SABER.

M.F.L.



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



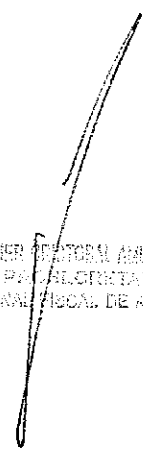
DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI

Dra. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA



Dr. JAVIER ESTEBAN ABBONASTARDI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION