

SENTENCIA N° 224/18

Expte. N° 511/926-2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ²⁴ días del mes de Mayo de 2018, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), Dr. José Alberto León (Vocal), en ausencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), para tratar el expediente caratulado "LA VELOZ DEL NORTE S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 37913 /376-S-2013 (DGR)" 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 82/15?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas 440/457 del Expte. DGR N° 37913/376/S/2013 el Sr. Dino Francisco Paccot, en su carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 82/15 de la Dirección General de Rentas de fecha 31.08.2015 obrante a fs. 431/432 del Expte. mencionado, mediante la cual resuelve 1) **RECHAZAR** la impugnación efectuada por el contribuyente LA VELOZ DEL NORTE S.A., en contra del Acta de Deuda N° A 567-2013, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándose la misma, 2) **RECHAZAR** la impugnación efectuada por el contribuyente en contra del Sumario N° M 567-2013, por haberse configurado la conducta del contribuyente en la infracción contemplada en el artículo 86 inciso 1

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

del Código Tributario Provincial y, en consecuencia, corresponde APLICAR una multa por un monto de \$ 93.102,94 (Pesos: Noventa y Tres Mil Ciento Dos con 94/100) equivalente a 1 (una) vez el monto omitido de los periodos mensuales 02 a 11/2008; 01 a 12/2009; 01 a 12/2010; 01 a 11/2011 consignadas en el Acta de Deuda N° A 567-2013, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de \$ 32.881, 34 (Pesos: Treinta y Dos Mil Ochocientos Ochenta y Uno con 34/100) equivalente a 2 (dos) veces el monto omitido de los periodos mensuales 12/2011 y 01 a 10/2012, de la mencionada Acta de Deuda, graduada en un todo conforme a escala prevista en el artículo 86 del Código Tributario Provincial.

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 21.10.2016 a fs. 440/457 del Expte. DGR N° 37913/376/S/2013 realiza una exposición de los hechos.

En su presentación en primer lugar sostiene que no le correspondería tributar el impuesto reclamado en autos, en cuanto se trataría de transporte de carácter interjurisdiccional.

Destaca que en virtud del conjunto de normas vigentes, se constituye el sistema de transporte interjurisdiccional nacional, el cual es competencia exclusiva de la Nación, y configuraría un sistema cerrado, por lo que el Estado fijaría las tarifas para los servicios públicos de Transporte de Pasajeros por carretera y los cuales no contemplan el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Transcribe la normativa de la Ley N° 12.346, y algunos fallos vinculados a la actividad del transporte público de pasajeros en el ámbito interprovincial.

Manifiesta que el impuesto provincial con el que se pretende gravar a la firma, estaría violando a la expresa norma constitucional contenida en los artículos 31 y 75 inc. 13, entre otros, de la Constitución Nacional. Resultando la inconstitucionalidad por violación del artículo 75 inciso 3 y 126 de la Constitución Nacional.

Plantea la inaplicabilidad de la sanción del artículo 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por último, denuncia que la firma presentó formalmente el día 04/06/2013 su Concurso Preventivo bajo Expte. N° 434987/13 caratulado "La Veloz del Norte S.A. por Concurso Preventivo (grande)", por ante el Juzgado de Concursos y Quiebras de la 1° Nominación del Distrito Judicial del Centro de la Provincia de Salta, decretándose su apertura por resolución de fecha 08.07.2013. Finalmente formula reserva el caso federal y solicita se haga lugar al recurso deducido y deje sin efecto la resolución apelada en todas sus partes.

III. Que a fojas 01/03 del Expte. N° 511/926/2016, 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.

Con respecto al primer agravio del apelante referido al Servicio de transporte automotor interurbano de pasajeros, invocando la inexigibilidad del impuesto bajo análisis, por cuanto las tarifas percibidas por dichos servicios no permiten la traslación al usuario de dicho impuesto, la DGR entiende que las bases imponibles determinadas resultan ajustadas a derecho ya que debe tenerse presente que los montos imponibles determinados durante la inspección surgen de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por el propio recurrente, conforme surge de las consultas a los Estados de Cuentas (CM03) del sistema informático, a excepción de los anticipos 01/2009, 02/2009, 03/2009 y 05/2009 en los cuales a los ingresos declarados por la firma se adicionan la diferencia detectada y no justificada.

Respecto a lo planteado en relación a la apertura del Concurso Preventivo mediante al Expte. N° 434987/13, por la cual se pretende traer a estudio una presunta nulidad administrativa, desconociendo la falta de competencia de que adolece el Juez concursal respecto del procedimiento administrativo de determinación de los créditos fiscales, señala la DGR que el procedimiento administrativo seguido contra la firma LA VELOZ DEL NORTE S.A. no se ve atraído por el fuero dispuesto por el artículo 21 de la LCQ, y que la posible

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

discusión de la determinación en sede Judicial tampoco. Señala que sostener lo contrario implicaría la posibilidad de obtener dos pronunciamientos contradictorios, con la gravedad institucional que ello representa.

Sostiene la DGR que la Corte Suprema de la Nación ha resuelto en numerosos fallos, que es compatible con la Ley Fundamental la creación de órganos, procedimientos y jurisdicciones especiales, de índole administrativa, destinados a hacer más efectiva y expedita la tutela de los intereses públicos, habida cuenta de la creciente complejidad de las funciones asignadas a la administración. Y ello así por cuanto, esta realidad que reconoce la posibilidad de habilitar a órganos administrativos para el ejercicio de funciones de esta índole, sin agraviar el principio de división de poderes, se funda en la circunstancia de que se encuentra, como se dijere, garantizado el "Control Judicial Suficiente", entendido este como el reconocimiento al contribuyente del derecho a interponer recursos ante jueces ordinarios (Arts. 158 y 159 – Ley 5121 t.c. Ley 8240).

Señala que una vez firme la resolución, por medio de la cual se ponga fin al procedimiento de determinación de oficio, esta adquiere el carácter de "Cosa Juzgada", con sus consiguientes efectos.

Afirma que en este último supuesto, el Fisco, en tanto titular de un decisorio con carácter de cosa juzgada material en un procedimiento de determinación de oficio, que resulta exorbitante a las reglas del proceso concursal, deberá pedir la verificación de su crédito invocando dicho pronunciamiento, pero, aun firme, nada obsta a que el mismo sea sometido a indagaciones y controles del proceso de insinuación, en paridad de condiciones con los demás pretendientes. Es decir, la firma deberá realizar una adecuada justificación y explicación racional de esa determinación y sus fundamentos, sin que ello implique que el concursado pueda impugnar o discutir la determinación practicada.

Señala que es coincidente la doctrina en sostener que el contribuyente o el síndico deben utilizar todos los remedios procesales administrativos y judiciales a su alcance, que prevé la legislación específica, para obtener una decisión final que no admitirá ninguna otra modificación por el juez del concurso que no sea consecuencia de una inconstitucionalidad o violación de alguna garantía

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

constitucional. La CSJN, en las causas "Marroquin S.R.L." del 31/03/1987 e "Hilandería Luján S.A." de fecha 30/09/1986, ha sentado la doctrina antes citada. En consecuencia y conforme a las consideraciones realizadas previamente, corresponde desestimar los planteos realizados, considerándose firme la Resolución N° D 82-15 en relación con el capital reclamado.

Con respecto a la sanción de multa aplicada por medio de la Resolución N° D 82-15 por la configuración de la infracción prevista en el artículo 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial (t.v.), cabe destacar que conforme lo establecido por el penúltimo párrafo del Artículo 7° de la Ley N° 8873 (B.O. 27/05/2016), el contribuyente queda eximido de sanción por dicha infracción.

Por lo expuesto, sostiene que corresponde RECHAZAR el recurso de apelación interpuesto por la firma, en contra de la Resolución N° D 82-15, de fecha 31.08.2015, en relación al capital reclamado, debiendo confirmarse en su totalidad, y DECLARAR ABSTRACTO el Recurso de Apelación interpuesto en relación con la multa aplicada.

IV. A fojas 10/11 del Expte. N° 511/926/2016 obra Sentencia Interlocutoria N° 89/17 del 30.03.2017 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado, en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, donde 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 82-15 de fecha 31.08.2015, resulta ajustada a derecho. En primer lugar, vale destacar que luego de analizar la documentación obrante en autos, arribo a la conclusión, tal como lo establece la Resolución N° D 82-15, que los periodos 02, 04 a 08/2008 se encuentran prescriptos incluso antes de la notificación del Acta del Deuda N° A 567/2013, que se produjo en fecha 25.10.2013. Si analizamos el primer de los periodos mencionados, 02/2008, el vencimiento para su ingreso se produjo el 07.03.2008, el cómputo del término de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

prescripción para la citada obligación comenzó a correr a partir del 08.03.2008, por lo que la prescripción operó el 08.03.2013.

El resto de los períodos, 10 a 11/2008, 01 a 12/2009, 01 a 12/2010, 01 a 12/2011 y 01 a 10/2012, contenidos en el Acta de Deuda N° A 567/2013 se encuentran aún exigibles.

Ello por cuanto si analizamos el periodo 10/2008, el vencimiento para su ingreso se produjo el 17.11.2008, el cómputo del término de prescripción para la citada obligación comenzó a correr a partir del 18.11.2008, la prescripción hubiera operado el 18.11.2013. No obstante, si consideramos que el Acta de Deuda N° A 567/2013 fue notificada el 25.10.2013 y la misma produjo la suspensión del término de la prescripción por un año, la prescripción definitiva hubiera operado el 18.11.2014. No obstante la solicitud de verificación de crédito que se efectuó el 21.10.2013 logró interrumpir el curso de la prescripción del resto de los períodos comprendidos en la citada Acta de Deuda.

Sentado ello, corresponde en esta instancia atender los agravios vinculados a la gravabilidad de la actividad de transporte interjurisdiccional de pasajeros por parte del Fisco Provincial. Resulta un hecho probado que el apelante se dedica al transporte interjurisdiccional de pasajeros y el recurso por el traído, se dirige contra la calidad de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de los períodos determinados, y consecuentemente, sostiene la inexigibilidad del pago del mismo. Para ello menciona la evolución jurisprudencial de la Corte Federal, resaltando que el transporte es materia estrictamente regulada por el Gobierno Federal y que la aplicación de gravámenes locales altera significativamente la ecuación económica, haciendo peligrar las prestaciones.

Ello obliga a señalar que la "cláusula comercial", al encomendar al Congreso Nacional la regulación del comercio interjurisdiccional, no cancela potestades impositivas de las jurisdicciones a las que —a su vez— se les reserva en plenitud todo el poder no delegado por la Constitución al Gobierno Federal (artículo 104 C.N.).

La C.S.J.N., reafirmando las potestades provinciales ha dicho in re "Via Bariloche S.R.L. c. Misiones, Provincia de s/ acción declarativa de inconstitucionalidad", de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

fecha 16 de noviembre de 2004, que "...como lo tiene establecido constante jurisprudencia del Tribunal, las disposiciones contenidas en los artículos 9, 10, 11, 12, 67 inc. 12 y 108 de la Constitución ...no niegan de manera absoluta la aptitud impositiva local para gravar el comercio interprovincial reconociendo así a éste una inmunidad o privilegio que lo libere de la potestad de imposición general que corresponde a las provincias sino que la protección que dichas normas acuerdan sólo alcanza a preservarlo de los gravámenes discriminatorios, de la superposición de tributos locales y de aquellos que encarezcan su desenvolvimiento al extremo de dificultar o impedir la libre circulación territorial (Fallos: 306:516; considerando 10 y sus citas).

La Corte Nacional, efectivamente ha declarado la improcedencia de la aplicación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuando ha quedado acreditado mediante documentación agregada aportada por el apelante, que en la elaboración de la tarifa no se ha contemplado la incidencia del gravamen, con fundamento en que si el contribuyente, lo es además del Impuesto a las Ganancias, se configuraría, a su respecto una doble imposición lo que encuadra el caso en el párrafo 2 del art. 9 de la ley 20.221, que plasma el principio básico que privilegió el legislador, consistente en la "imposibilidad" de mantener o establecer impuestos locales sobre la materia imponible sujeta a imposición nacional coparticipable.

Examinadas estas actuaciones, se observa que el recurrente no ha aportado la prueba pertinente, que demuestre la falta de contemplación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la elaboración de la tarifa. Por lo tanto, estimo que la empresa, en el marco de las "tarifas de banda", estuvo en condiciones de incluir la carga impositiva a los efectos de su traslado al usuario

La mentada "imposibilidad de traslación del tributo provincial" (único supuesto que restringe la potestad tributaria provincial y que tornaría aplicable la doctrina judicial sentada en la materia) solamente podría verificarse en autos en la medida que el precio estipulado por el empresario por el servicio prestado, se hubiera colocado en el máximo permitido por el Organismo regulador, extremo que (a la luz del carácter referencial incuestionable que revisten dichas tarifas oficiales) correspondía a la parte su acreditación, advirtiéndose no solo ausencia de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

accionar en tal dirección sino también su nula alegación, no siendo admisible en esta instancia sustituir la carga que le incumbe.

La correcta subsunción de los hechos traídos a debate, en los precedentes jurisprudenciales que el apelante menciona en su recurso, debe necesariamente implicar la desestimación de los agravios introducidos en este aspecto y en la alegada doble imposición, por no quedar acreditada la imposibilidad de traslación del impuesto que determinaría la inexigibilidad del gravamen, lo que así se declara.

Que interesa destacar —además que el régimen de coparticipación Federal de Impuestos en vigencia —ley 23.548 y modif.— prevé en forma expresa la potestad tributaria de la provincia para gravar con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, estableciendo el artículo 9° b) 1 "en materia de transporte interjurisdiccional la imposición se efectuará en la forma prevista en el Convenio Multilateral a que se refiere el inciso d)".

Que en cuanto a la ley 20.221 modificada por la ley 22.006, permite también gravar con el impuesto que nos ocupa el transporte interjurisdiccional en la forma prevista por el Convenio Multilateral.

Por otra parte, cabe destacar lo que expuso DGR en su escrito de contestación donde señala que los montos imponibles determinados durante la inspección en el citado rubro, surgen de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por el propio recurrente, conforme surge de las consultas a los Estados de Cuentas (CM03) del sistema informático, a excepción de los anticipos 01/2009, 02/2009, 03/2009 y 05/2009 en los cuales a los ingresos declarados por la firma se adicionan la diferencia detectada y no justificada.

Que consecuentemente corresponde desestimar el planteo expuesto por el recurrente, que así se declara.

En lo que respecta a la apertura del Concurso Preventivo, planteado por el recurrente, mediante Expediente N° 434987/13 la doctrina es conteste en que mientras está en trámite un procedimiento administrativo de determinación de deuda, las actuaciones no son atraídas por el fuero concursal, tal como lo tiene

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

dicho la Corte Suprema de Justicia en autos: Cosimatti, Casa Marroquín SRL e Hilandería Luján, entre otros.

Las razones que impiden la atracción han sido abordadas por Munne, quien manifiesta que los procesos que se desenvuelven en el ámbito administrativo para determinar impuestos (o aplicar multas o resolver las impugnaciones) no tienen carácter de juicios. Por ello no son atraídos por los concursos y cuando esas impugnaciones llegan a la justicia, (a excepción de las apelaciones contra fallos del Tribunal Fiscal de la Nación que pueda hacer la AFIP) siempre será por demanda del contribuyente o del sindico, por lo que no serán atraídos por el concurso, al no ser juicios contra el concursado.

En tal orden de ideas, el estado de incertidumbre respecto al alcance de la obligación tributaria no desaparece sino hasta tanto recaiga una sentencia firme y pasada en autoridad de cosa juzgada. Cuando se encuentra en trámite un proceso concursal cuyo protagonista es el sujeto pasivo de la obligación tributaria, el sistema de determinación de la acreencia fiscal debe conjugarse con el régimen concursal que ordena la ley 24.522.

Respecto al planteo efectuado contra la multa aplicada por medio de la Resolución N° D 82-15 por la configuración de la infracción prevista en el artículo 86 inciso 1 del Código Tributario Provincial (t.v.) y 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, modificada por la Ley N° 9.013, 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 2015 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 31/05/2015.

Por las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **1. DECLARAR ABSTRACTAS** las cuestiones planteadas en el Recurso de

Apelación interpuesto por el contribuyente **LA VELOZ DEL NORTE S.A.**, en contra de la Resolución N° D 82-15, de fecha 31.08.2015, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, respecto de los periodos 02, 04 a 08/2008 contenidos en el Acta de Deuda N° A 567/2013, conforme a los considerandos que anteceden. **2. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **LA VELOZ DEL NORTE S.A.** en contra de la Resolución N° D 82-15 de fecha 31.08.2015, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, respecto a los periodos 10 a 11/2008, 01 a 12/2009, 01 a 12/2010, 01 a 12/2011 y 01 a 10/2012, contenidos en el Acta de Deuda N° A 567/2013, debiéndose confirmar la misma en atención a los considerandos que anteceden. **3.- DECLARAR** que por aplicación del artículo 7° inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8.873, modificada por Ley N° 9.013, la sanción determinada mediante Resolución N° D 82-15 de fecha 31.08.2015 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 adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Existiendo mayoría de votos suficiente para resolver la presente,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. DECLARAR ABSTRACTAS las cuestiones planteadas en el Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **LA VELOZ DEL NORTE S.A.**, en contra de la Resolución N° D 82-15, de fecha 31.08.2015, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, respecto de los periodos 02, 04 a

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

08/2008 contenidos en el Acta de Deuda N° A 567/2013, conforme a los considerandos que anteceden.

2. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **LA VELOZ DEL NORTE S.A.** en contra de la Resolución N° D 82-15 de fecha 31.08.2015, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, respecto a los periodos 10 a 11/2008, 01 a 12/2009, 01 a 12/2010, 01 a 12/2011 y 01 a 10/2012, contenidos en el Acta de Deuda N° A 567/2013, debiéndose confirmar la misma en atención a los considerandos que anteceden.

3.- DECLARAR que por aplicación del artículo 7° inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8.873, modificada por Ley N° 9.013, la sanción determinada mediante Resolución N° D 82-15 de fecha 31.08.2015 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

4. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente. devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVÉSE.**

S.CH.

HAGASE SABER



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI

