

SENTENCIA N° 850/18

Expte.: 503/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 17 días del mes de NOVIEMBRE de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "GASMARKET S.A. S/RECURSO DE APELACION" – Expte. DGR N° 10037/376-D-2013).

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:

1.- Que a fs. 673/684 del expte DGR 10037/376/D/2013 se presenta el Cdor. Sebastián Calafiore, en carácter de apoderado del contribuyente GASMARKET S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 217/18 de fecha 29.05.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 650/651 de estos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1º, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda n° A 87-2013 confeccionada en concepto del Impuesto para la Salud Pública; y en su art. 2º declarar abstracto el descargo interpuesto en contra del sumario instruido n° M 87-2013.

En su exposición de agravios el contribuyente manifiesta que la resolución D 217/18 resulta nula atento a su falta de respuesta a agravios esenciales formulados en la impugnación. Ello implica la carencia de motivación en el acto administrativo y por ende su nulidad.

Considera que la mayoría de los anticipos correspondientes al año 2008 se encontraban prescriptos a la fecha de la emisión y notificación del Acta de Deuda. La Autoridad de Aplicación hace caso omiso a la numerosa jurisprudencia dictada en el sentido requerido por el apelante. Respecto de los restantes períodos, los mismos también se encuentran prescriptos; ya que, si bien el Fisco interpuso la acción para obtener la medida cautelar de embargo preventivo, el Juzgado de Cobros de Apremio de la II Nominación (donde tramitaba la causa) dispuso rechazar el pedido de la DGR. Es decir, la decisión de la Justicia eliminó el eventual efecto interruptivo de la prescripción. Deja planteada asimismo la inconstitucionalidad de los arts 54 a 61 del C.T.P..

Para el caso que no hicieran lugar al planteo de prescripción, el apelante manifiesta que no existe la omisión en el pago pretendida por el Fisco, atento a que la determinación gira en torno a los conceptos no remunerativos que fueron abonados a los empleados de Gasmart S.A. como consecuencia de la aplicación del Convenio Colectivo 130/75 y sus adecuaciones homologadas ante el Ministerio de Trabajo.

En relación con los conceptos no remunerativos, el apelante solicita se aplique la doctrina sentada en los autos "Bocanera S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ acción meramente declarativa".

El recurrente expresa que el primer elemento que tiene en cuenta el Fisco para negar el beneficio del Dcto N° 3681/3 (ME)- 2005, refiere a liquidaciones por diferencias las que supuestamente fueron consentidas por Gasmart S.A.. Sin embargo, el contribuyente consideraba que los conceptos no formaban parte de la base imponible del impuesto, pero a fin de evitar un dispendio administrativo consintió la pretensión. Igualmente considera que atento al dictado de la ley 8520 y habiéndose regularizado las supuestas diferencias, los efectos del art. 4° del Dcto 3681/3 (ME)- 2005, han quedado saneados.

Otro elemento para quitar el beneficio del Dcto mencionado, es la existencia de deudas con relación a otros impuestos y en otras actuaciones.

Dr. JORGE E. FERRAS
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

También atribuyó el Fisco un supuesto incumplimiento al art. 1° de la Resolución General N° 151/2005; sin indicar cuál habría sido la omisión en que habría incurrido.

El apelante considera que tampoco corresponde incluir en la base imponible del impuesto para la Salud Pública a las gratificaciones por cese otorgadas a los empleados; ya que las mismas se tratan claramente de indemnizaciones por despido.

Solicita que se lo exima de los intereses resarcitorios, atento a que la mora no le resulta imputable.

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.- A fojas 12/13 obra Sentencia Interlocutoria N° 564/18 del 05/10/2018 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- Se procederá a analizar primero el planteo de prescripción realizado por el apelante, a pesar de que no fuera su primer argumento por una cuestión de claridad expositiva. En relación a ello, 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 los anticipos 01 a 10 de 2008 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 el plazo de la prescripción del anticipo 10/2008 (último de los que se considera condonados), operó el día 07/11/2013 mientras que el Acta de deuda fue notificada recién en fecha 09/12/2013 (fs. 537). Ergo, condonado el anticipo 10/2008, por supuesto lo están los anteriores (01 a 09/2008).

La demanda judicial (acto interruptivo del curso de la prescripción que se encontraba suspendida por la mencionada notificación) tuvo lugar el 01/10/2014 (fs. 643), surtiendo efectos sobre los anticipos 11 y 12/2008, 01 a 12/2009 y 01 a 12/2010 e impidiendo asimismo la condonación de los mismos.

Tampoco puede considerarse que la demanda de embargo preventivo interpuesta perdió su efecto interruptivo por haber sido rechazada la medida cautelar por el Juzgado de Cobros y Apremios de la II Nominación. Ello responde a lo que establecía el artículo 3987 del Código Civil (vigente al momento de la interposición de la demanda): *“La interrupción de la prescripción, causada por la demanda, se tendrá por no sucedida, si el demandante desiste de ella, o si ha tenido lugar la deserción de la instancia, según las disposiciones del Código de procedimientos, o si el demandado es absuelto definitivamente.”*

Ninguna de estas situaciones se verifica en el caso de marras, ya que claramente el Fisco no desistió del pedido de medida cautelar solicitado, tampoco se perimió la instancia y si bien fue denegado el pedido de embargo preventivo, ello no tiene el efecto de una absolución definitiva, ya que no se analizó el fondo de la cuestión sino solo el otorgamiento o no de una medida cautelar.

Corresponde analizar el resto de los argumentos planteados por el apelante, en relación solo con los anticipos que se consideran no prescriptos, a saber: 11 y 12/2008, 01 a 12/2009 y 01 a 12/2010.

Dr. JORGE E. VILLAS TOME
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La Resolución D 217/18 resulta válida y fue dictada en cumplimiento de las previsiones de la Ley de Procedimiento Administrativo N° 4537.

El artículo 43 de dicha ley prevé: "*Son requisitos esenciales del acto administrativo:*

1. *Que emane de autoridad competente;*
2. *Que tenga sustento en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa;*
3. *Que su objeto sea cierto y física y jurídicamente posible; debe decidir todas las cuestiones articuladas, pero puede comprender otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos;*
4. *Que se observen, antes de su emisión, los procedimientos sustanciales y adjetivos previstos en esta Ley y los que resultaren expresa o implícitamente del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan normas especiales, considerase también esencial el dictamen jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos o intereses legítimos;*
5. *Que dé cumplimiento a la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto. Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad;*
6. *Que se exteriorice por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, indicando lugar y fecha de su emisión. Sólo por excepción y si las circunstancias lo permitieren, podrá utilizarse una forma distinta.*

En principio los actos administrativos deben ser motivados, expresándose los requisitos señalados en los incisos 2 y 5 y la consideración de los principales argumentos y cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso. Excepcionalmente, no requerirán motivación aquellos actos que ni directa ni indirectamente puedan incidir en las relaciones jurídicas con los administrados..."

El artículo mencionado si bien exige la motivación de los actos administrativos, supone que la Administración tome consideración de los argumentos

Dr. JORGE E. POISSON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

propuestos en cuanto sean conducentes para la solución del caso; no exige el análisis de todos y cada uno de los agravios planteados por el administrado.

De la misma manera, establece la Ley 4537 los casos en que los actos administrativos deben ser declarados nulos. Así es como el artículo 48 prevé que: *"El acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable, en los siguientes casos:*

- 1. Cuando la voluntad de la Administración resultare viciada por error esencial, por dolo (en cuanto se tenga como existentes hechos o antecedentes falsos o inexistentes) o cuando mediare violencia o simulación absoluta.*
- 2. Cuando fuere emitido mediando incompetencia en razón de la materia, del territorio, del tiempo o del grado, salvo, en este último supuesto, que la delegación, avocación o sustitución estuvieren permitidas; falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado; o por violación de la ley aplicable, de las formas esenciales o de la finalidad que inspiró su emisión."*

No se verifica ninguno de los supuestos establecidos en los incisos del art. 48 que supongan que el acto administrativo es nulo de nulidad absoluta a insanable.

En relación con que existen conceptos reclamados por el Fisco que resultarían claramente excluidos de la base imponible del impuesto, corresponde realizar un análisis de los mismos.

Respecto de los conceptos no remunerativos, y como lo solicita el apelante en su recurso, corresponde la aplicación de la doctrina sentada en el fallo *Bocanera S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ acción meramente declarativa* dictada por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia en fecha 31/07/2012 la que confirma la sentencia de la Cámara Contencioso Administrativo Sala I que a su vez acogió la demanda y declaró inaplicable lo dispuesto por los arts. 344 a 347 del C.T.P. con relación a las asignaciones no remunerativas de carácter alimentario.

En estos autos, las asignaciones no remunerativas, si bien no fueron establecidas por medio de un Decreto Nacional de Necesidad y Urgencia, se encuentran previstas en Acuerdos formalizados entre Federación Argentina de

Dr. JORGE E. PÉDRAZA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
DE TUCUMÁN

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
DE TUCUMÁN

Empleados de Comercio y Servicios, Unión de Entidades Comerciales Argentinas, Confederación Argentina de la Mediana Empresa y la Cámara Argentina de Comercio, las que fueron debidamente homologadas por el ministerio de Trabajo, Empleo y Seguridad Social. Ello permite que se aplique mutatis mutandi la doctrina sentada en "Bocanera"

Atento a lo expuesto en los párrafos precedentes deviene abstracto el análisis de los beneficios del Dcto 3682/3 (ME) y las causas que motivan la pérdida de dichos beneficios, ya que el mismo establece una alícuota del 0% en lo que respecta a las asignaciones mensuales con carácter permanente incorporadas a las remuneraciones de los trabajadores que revistan el carácter de no remunerativas.

Sin embargo, respecto del Dctos 3681/3 (ME), el mismo establece una alícuota diferencial en el impuesto para la Salud Pública respecto de trabajadores que inicien su relación laboral a partir de la entrada en vigencia del Dcto.

En el artículo 4 del mismo, se establecen las condiciones para poder gozar de los beneficios de dicho decreto; entre los que se prevé el cumplimiento en tiempo y forma de sus obligaciones tributarias, cuyos vencimientos se produzcan a partir del mes siguiente a la vigencia del Dcto y tener por cumplidas las vencidas hasta ese momento, inclusive si lo hicieron por medio de plan de pagos.

Asimismo el artículo 6 del Dcto. 3681/3 preveía que ante el incumplimiento de alguna condición operaba de pleno derecho la pérdida de los beneficios, sin necesidad de intervención alguna por parte de la Dirección General de Rentas.

En el presente caso, de las constancias de autos, puede verificarse que efectivamente el contribuyente no cumplió con condiciones que lo llevaron a perder el beneficio del que pretende gozar.

El inciso a) del art. 4 del Dcto. 3681/3, preveía como una condición para conservar el beneficio establecido en el art. 1º, que el contribuyente cumpla y abone en tiempo y forma las obligaciones tributarias, cuyos vencimientos operen a partir del mes siguiente al dictado del presente decreto; considerando, asimismo, cumplidos los pagos realizados dentro de los cinco días hábiles

Dr. JORGE E. POSSE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEONI
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

posteriores al vencimiento siempre que fueran ingresadas con más los intereses resarcitorios previstos en el C.T.P.. En los estados de cuentas obrantes en autos, puede constatarse que respecto de los anticipos 01 a 12/2009, 01 a 12/2010 (por nombrar solamente algunos anticipos incluidos en la presente determinación), el contribuyente no ingresó el impuesto correspondiente o lo hizo con posterioridad a los cinco días hábiles. Todo ello sin perjuicio del resto de los incumplimientos que fueron constatados en otras actuaciones y explicitados en el Acta de Deuda.

En conclusión, sí corresponde la pérdida de los beneficios establecidos en el Dcto 3681/3 (ME), no pudiendo excluirse de la base imponible del impuesto a las remuneraciones correspondientes a los trabajadores que iniciaron la relación a partir de la entrada en vigencia del mismo.

Respecto a las gratificaciones por cese alegadas por el apelante, de acuerdo a la documentación obrante en las actuaciones (fs. 582/588) en la causa "Diaz, José Ramón- Gasmart S.A.", estas partes solicitaron la homologación del acuerdo que pone fin a la relación laboral en virtud del art. 241 de la L.C.T. y en el cual consta que se abona al Sr. Diaz una suma de dinero en concepto de gratificación. Este concepto conforme lo establece el art. 346 que fuera citado en párrafos anteriores, se encuentra incluido en la base imponible del impuesto para la Salud Pública en forma expresa. En cambio en la causa "Geria, Carola- Gasmart S.A." y al solicitar la homologación del acuerdo, en la planilla en la que se detalla el monto a abonar en concepto de liquidación se consigna expresamente el rubro "indemnización por antigüedad", por una suma de \$15.785,99. En este caso esa suma sí corresponde que sea excluida de la base imponible del anticipo en que fuera erogado la misma; ya que el art. 346 no considera a la indemnización por antigüedad como parte de la retribución; ergo, no forme parte de la base imponible.

Por último en relación con la improcedencia del cálculo de los intereses; cabe tener en cuenta que el Fisco determinó diferencias en lo abonado por el contribuyente por el impuesto para la Salud Pública. Por ello, ante la

verificación del incumplimiento al pago total del impuesto, procede el cálculo de intereses como resultado lógico de la situación de irregularidad.

Lo relacionado con los intereses resarcitorios esta reglado en el artículo 50 del Digesto Tributario. El mismo establece en su primer párrafo, expresamente: "La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio." (el subrayado me pertenece). Este párrafo del art. 50, legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el sólo pago fuera de término, sin necesidad de interpelación alguna por parte del Fisco; es decir, sin verificación de si la mora le es imputable o no. Contribuyente que paga el impuesto después de la fecha de su vencimiento, debe abonar un adicional por el pago tardío realizado.

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 la Ley 8720, especialmente por su art. 7, inciso f), segundo párrafo), las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 10 de 2008 han quedado condonadas de oficio.
- II) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución D- 217/18 de fecha 29.05.2018, y disponer que la D.G.R. proceda a efectuar una nueva determinación, excluyendo de la base imponible del impuesto para la Salud Pública de los períodos 11 y 12/2008, 01 a 12/2009 y 01 a 12/2010: a) la indemnización por antigüedad denunciada en la causa "Gería, Carola- Gasmart S.A."; y b) las asignaciones no remunerativas que fueron abonadas por el apelante.
- III). REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

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

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.

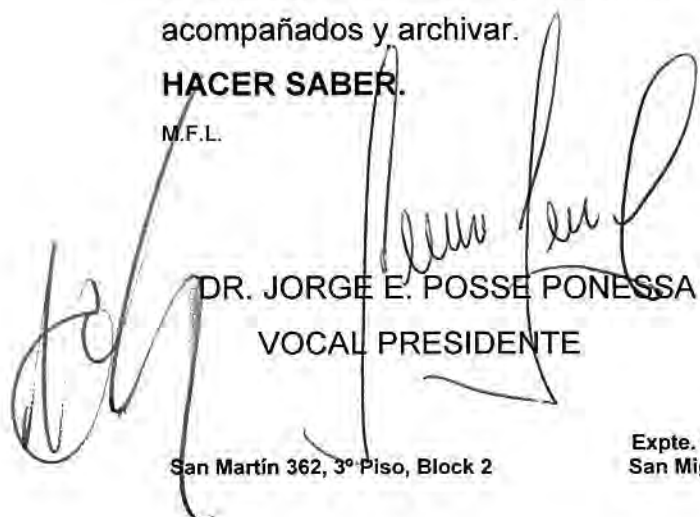
El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

**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 los anticipos 01 a 10 de 2008 han quedado condonadas de oficio.
- 2. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución D- 217/18 de fecha 29.05.2018, y disponer que la D.G.R. proceda, en el plazo de 15 días hábiles, a efectuar una nueva determinación, excluyendo de la base imponible del impuesto para la Salud Pública de los períodos 11 y 12/2008, 01 a 12/2009 y 01 a 12/2010: a) la indemnización por antigüedad denunciada en la causa "Gería, Carola- Gasmart S.A."; y b) las asignaciones no remunerativas que fueron abonadas por el apelante, en atención a lo expuesto en los considerandos.
- 3. REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

HACER SABER.

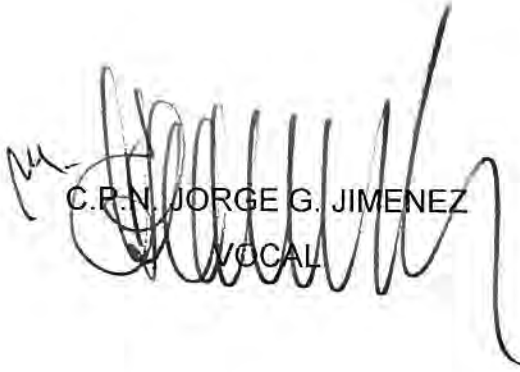
M.F.L.



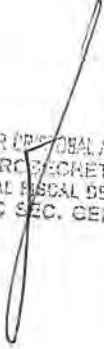
DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

Mu

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI


D. JAVIER ERIBERTO AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL