

SENTENCIA N° 785/19

Expte. N° 709/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 21 días del mes de ..octubre.....de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal) para tratar el expediente caratulado "**MASTELLONE HERMANOS S.A.**" **S/ RECURSO DE APELACIÓN**, Expte. Nro. 709/926/2018 y Nro. 3814/1036/M/2017 (DGR) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 285/296 la Dra. Analía A. Sánchez, apoderada y patrocinante de la firma MASTELLONE S.A., CUIT N° 30-54724233-1, constituyendo domicilio procesal en calle Entre Ríos N° 551, de la ciudad de San Miguel de Tucumán, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° A 1208/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 11/07/2018 obrante a fs. 281 mediante la cual resuelve **RECHAZAR** el pedido de **devolución** efectuado por la firma.

El recurrente manifiesta que los pagos abonados por Mastellone S.A en el periodo 2012 carecen de causa por haber sido estimados sobre la base de una alícuota agravada y discriminatoria del 1,7% cuando la totalidad de su actividad debía haber estado exenta conforme lo establece el art. 22 de la Ley 5.724 (texto consolidado Ley 8.240) vigente para dicho período fiscal. Dicha situación de exención que fue establecida sólo para las empresas productoras cuya explotación o establecimiento productivo se encuentren en la provincia de Tucumán resulta discriminatoria, carente de razonabilidad, arbitraria e inconstitucional, afectando no solo al derecho de igualdad, sino también al comercio interjurisdiccional a través de la creación de aduanas interiores.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expresa que para que proceda la repetición se deben cumplir 2 requisitos: a) que se haya abonado el tributo, y b) que lo abonado haya sido por error o "sin causa", supuestos que se dan en la especie, toda vez que Mastellone Hermanos S.A abonó indebidamente en exceso el impuesto a los Ingresos Brutos acompañando los comprobantes que acreditan el pago.

No obstante, la prueba pericial contable que ofrece tiene como finalidad demostrar que las retenciones y percepciones sufridas en los periodos en cuestión generaron un saldo a favor, el cual fue utilizado para compensar los anticipos del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Fundamenta de manera más detallada la violación al principio de igualdad y sostiene que si hay igualdad tributaria, no puede sostenerse que exista diferencia de alícuotas, colocando en una situación más favorable a los contribuyentes que posean establecimientos ubicados en la provincia de Tucumán, pese a que en ambas situaciones se trata de la misma actividad. El hecho imponible es la realización de una actividad, evidenciando el carácter ilegítimo de la distinción realizada ya que sólo varía el lugar de producción de los bienes. Cita jurisprudencia.

Respecto a la prohibición del establecimiento de aduanas interiores, expresa que la CN prohíbe a las provincias aplicar un trato diferencial que encubra una indirecta finalidad de establecer impuestos diferenciales a la extracción o introducción del producto, o que obstruya el libre tránsito, o fuere creador de desigualdades entre los habitantes de las provincias. Evidentemente la fijación de alícuotas diferenciales cuando se trata de una empresa radicada fuera de la jurisdicción, es tanto como crear un gravamen a la introducción del bien en la provincia, y ello resulta constitutivo de una aduana interior, facultad exclusiva del Congreso de la Nación.

A más de ello, la circunstancia de tener que afrontar un impuesto que discrimina arbitrariamente e impacta como una aduana interior, también implica la afectación al derecho de propiedad, entendida como toda aquella que tiene un valor, no teniendo importancia si se trata de algo tangible o intangible.

Finalmente, a los fines de la devolución de la suma reclamada con sus correspondientes intereses devengados hasta su efectivo pago, solicita que estos últimos sean calculados con una tasa de interés justa y acorde al contexto

económico e inflacionario del país, considerando que la tasa reconocida por la provincia no responde a esos parámetros.

II. A fojas 307/308 del Expte. N° 3814/1036/M/2017, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

Manifiesta que el art. 22 de la Ley 5.724 cumple con los principios constitucionales de la tributación, es decir, el principio de legalidad, de igualdad ante el impuesto y las cargas públicas y de no confiscación.

Además el artículo 16 de la C.N no crea reglas férreas ya que permite al legislador la creación de categorías de contribuyentes a condición de que éstas sean razonables y excluyan toda discriminación arbitraria, injusta y hostil.

Si bien el contribuyente cita jurisprudencias a favor de su postura, sostiene que por encima de toda sentencia judicial, prima en el accionar administrativo la vigencia de la norma que delinea su accionar, y tales pronunciamientos no pueden derogar la ley con carácter general, como lógica consecuencia de la división de poderes. Además, las sentencias citadas por el presentante no impugnan la norma local en cuestión, sino que se refieren a la legitimidad de actos y regímenes vigentes en otras jurisdicciones.

La distinción de alícuotas que realiza la Ley N° 5.724 solo busca estimular el desarrollo de la actividad económica local.

Encontrándose vigente la Ley N° 5.724 y surgiendo de marras que el contribuyente no encuadra en las disposiciones del artículo 22 de la mencionada norma, los montos ingresados en el período 2012 en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Régimen Convenio Multilateral no constituyen un pago indebido, correspondiendo por lo tanto, confirmar el acto cuestionado y el rechazo del recurso de Apelación interpuesto.

III. A fojas 06/08 del expediente de cabecera obra Sentencia Interlocutoria N°917/18 dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones y se dispone la apertura a prueba por el término de 20 días.

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Abierta la causa a prueba, el contribuyente ofreció prueba documental y pericial contable (producida); la D.G.R ofrece prueba documental y participa de la producción de la prueba pericial contable. Al día 23/05/2019, el plazo probatorio se encuentra vencido y se pasan los autos a despacho para resolver.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° A 1208/18 de fecha 11/07/2018, resulta ajustada a derecho.

El recurrente insiste en afirmar que las sumas por las cuales la firma MASTELLONE HERMANOS S.A. solicita la devolución se tratan de pagos indebidos y en demasía por considerar que se encuentra incluida en la exención dispuesta en el art. 22 de la Ley 5.724. Ante ello, me remito a la lectura de la misma y, en sentido coincidente con la postura de la Autoridad de Aplicación, la firma no encuadra en las disposiciones del mencionado artículo por la sencilla razón que el beneficio de exención en el impuesto sobre los ingresos brutos está reservado para los establecimientos que pasteuricen, industrialicen y/o comercialicen leche de producción tucumana y que se encuentren instalados en el territorio de la provincia. No obstante, en pos de garantizar el derecho de defensa del contribuyente, se dispuso la apertura de la pericial contable ofrecida como prueba. En este sentido, y tal como manifiestan los C.P.N designados, la empresa *"no posee plantas ubicadas en la provincia de Tucumán"*.

Es por esta razón que el apelante plantea la inconstitucionalidad del artículo 22 ya que manifiesta que le otorga un trato preferencial a las empresas locales en detrimento de las foráneas, lo cual resulta una violación a los principios constitucionales de igualdad, de prohibición de creación de aduanas internas y del derecho de propiedad. Respalda su postura en jurisprudencias de la CSJN donde, en casos similares, ha declarado la inconstitucionalidad de las normas correspondientes a cada caso.

Considero apropiado advertir dos cuestiones fundamentales. En lo que respecta al pedido de declaración de inconstitucionalidad, excede la competencia de este Tribunal, ya que por expresa disposición del art. 161 del Código Tributario Provincial se establece que: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias (...)"*. Por lo cual, ante dicha imposibilidad jurídica, no compete a este Tribunal atender el pedido del apelante.

A continuación, el mismo artículo 161 admite la posibilidad de aplicar jurisprudencia de la Corte Suprema Nacional y provincial donde ésta haya declarado la inconstitucionalidad de una norma: "(...) pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma". No obstante, ninguna jurisprudencia que cita como precedente se refiere a la Ley provincial N° 5.724 y sus modificatorias.

En el derecho tributario, surge como corolario del principio de legalidad, el principio de "proscripción de analogía", en virtud del cual no se admite la analogía para ampliar el alcance del hecho imponible, de las exenciones o de los ilícitos tributarios. Así lo sostuvo la CSJN en los autos -NACIÓN AFJP – 2006 – AFJP vs. INTERPRETACIÓN ANALÓGICA donde expresa que: Es improcedente aceptar la analogía en la interpretación de las normas tributarias materiales para extender el derecho o imponer obligaciones más allá de lo previsto por el legislador.

En consecuencia, la declaración de inconstitucionalidad de situaciones similares a las planteadas por la Ley N° 5.724 no puede extenderse a ella, sino que para que este Tribunal pueda así declararla, primero se requiere la expresa declaración de inconstitucionalidad de la norma en cuestión por la Corte Suprema y luego si, seguir dicho criterio en contribuyentes que se encuentren en iguales condiciones.

A más de lo expuesto, se agrega la falta de cumplimiento de los requisitos necesarios para la presentación de la acción de repetición de tributos por parte del contribuyente. Pongo en su conocimiento, que en fecha 5/8/2016 se publicó en el Boletín Oficial la RG N° 90/2016, que dispone los requisitos, formas, plazos y condiciones que deben observar los contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y Salud Pública para obtener la devolución de los saldos favorables que se generen como consecuencia de pagos indebidos o en exceso. A título de ejemplo, para aquellos contribuyentes que soliciten la devolución de importes superiores a \$ 50.000 se requieren: Libro IVA compras, libro IVA ventas, declaración jurada de IVA correspondiente al período en el cual se generó el saldo a favor del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y las posteriores, papeles de trabajo del cálculo del coeficiente unificado, Estados Contables, etc.,. Deben acreditar también que han procedido a desafectar el importe solicitado del saldo

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JOSE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

favorable del impuesto de la declaración jurada del anticipo del gravamen de que se trate, correspondiente al último período mensual inmediato anterior a la fecha de presentación de la solicitud. A tal efecto debe rectificar la citada declaración jurada detrayendo el referido importe, y acompañar copia de la respectiva declaración jurada rectificativa.

Conforme surge del expediente, la documentación agregada en la solicitud interpuesta por el contribuyente no cumple con los requisitos establecidos por el art. 5º de la RG 90/16, ni subsanada luego.

En este sentido, el art. 6 de la mencionada Resolución expresa: *"El incumplimiento de lo establecido en el artículo anterior, con excepción de lo dispuesto en su último párrafo, dará lugar sin más trámite al rechazo de las actuaciones correspondientes a la solicitud presentada. También se procederá al rechazo sin más trámite, cuando se verifique respecto al solicitante la falta de cumplimiento del deber de presentación de declaración jurada, que como contribuyente y/o responsable se encuentre a su cargo, en la forma establecida por esta Autoridad de Aplicación, como así también cuando la falta de cumplimiento de dicho deber se verifique durante la tramitación de la correspondiente solicitud o cuando el solicitante posea deudas firmes y/o reconocidas administrativa o judicialmente al momento de la presentación o durante la sustanciación de la misma".*

En virtud de las razones expuestas precedentemente, propongo **NO HACER** lugar al Recurso de Apelación interpuesto por MASTELLONE HERMANOS S.A. en contra de la Resolución N° A 1208/18 de fecha 11/07/2018 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia **RECHAZAR** la solicitud de devolución del saldo a favor del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **Dr. José Alberto León** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez

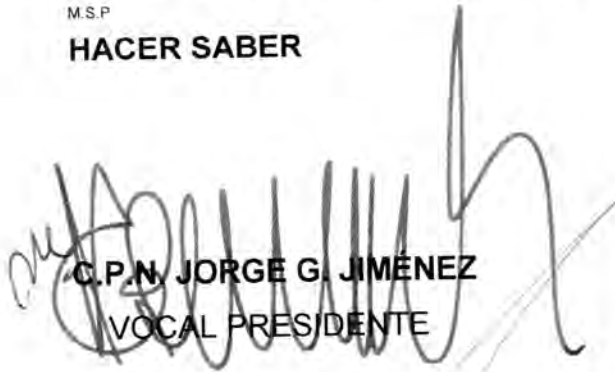
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

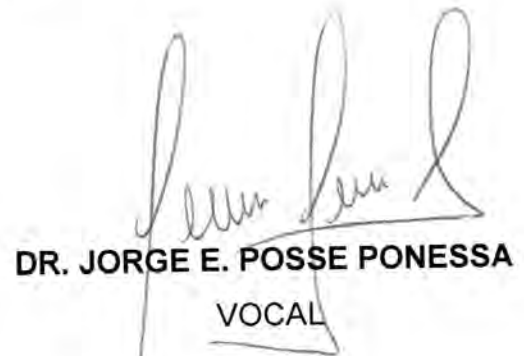
- 1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **MASTELLONE HERMANOS S.A. C.U.I.T. 30-54724233-1** contra la Resolución N° A1208/18 de fecha 11/07/2018 y en consecuencia **RECHAZAR** la solicitud de devolución del saldo a favor del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
- 2. REGISTRAR,** notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

M.S.P

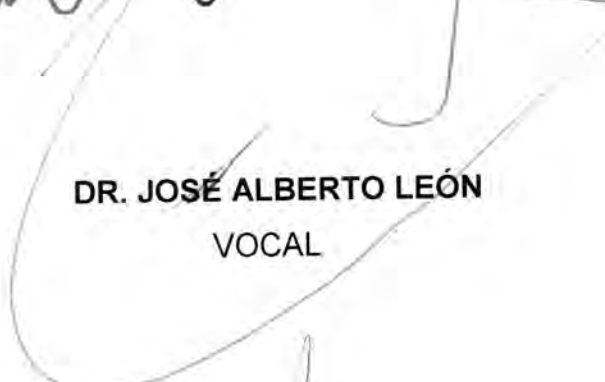
HACER SABER



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

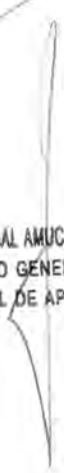


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION