

SENTENCIA N° 821/19

Expte.: 200/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 20 días del mes de octubre de 2019, 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: “**CARRIZO, ARQUIMEDES RAMÓN TEODORO s/ Recurso de Apelación**” – Expte. DGR N° 26366/376-D-2009).-

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. 3977/3985 se presenta el contribuyente CARRIZO, ARQUIMEDES RAMÓN TEODORO e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 26/19 de fecha 16.01.2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 3968/3975 de estos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, hacer lugar parcialmente a la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda n° A 1747-2012 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; en su art. 2° intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme planilla de fs. 3971/3975; y, en su art. 3°, liberar de sanción al contribuyente respecto del sumario instruido n° M 1747-2012.

En su exposición de agravios el contribuyente manifiesta que las posiciones 01 a 12/2008 y 01/2009 se encuentran prescriptas.

Seguidamente, manifiesta que el Fisco, si bien comparte el criterio expuesto en su impugnación en relación con que los gastos en las operaciones de exportaciones

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

realizadas por cuenta y orden de terceros, no deben formar parte de la base imponible, considera que no fueron acreditados el 100% de los gastos, al expresar que no existe vinculación de los gastos con los ingresos de la exportación.

Se agravia el apelante de la pretensión de gravar la comisión que percibe por las operaciones de exportación por cuenta y orden de terceros, que a su entender resultan no gravadas en virtud del art. 217 punto 4 del CTP y en atención a su calidad de exportador que es reconocida por el Fisco.

Por último considera que es errónea la determinación de la base imponible para las operaciones de consignación de flete, ya que debería estar compuesta por la comisión correspondiente a dicha operación y no sobre la totalidad del monto del transporte, atento a que el flete no lo realiza el contribuyente, sino que solo hace las veces de intermediario.

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. 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 foja 11 obra Sentencia Interlocutoria N° 610/19 del 21/06/2019 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.- Para una mejor claridad, se tratará en primer término el agravio esgrimido por el contribuyente, referido a la prescripción de los anticipos 01 a 12/2008 y 01/2009.

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 27/02/2014 (fs. 1013); mientras que los períodos 01 a 12/2008 y 01/2009 habrían prescrito con anterioridad (en fecha 18/02/2014 respecto del último de ellos, el anticipo 01/2009). Por ello, si bien la demanda

judicial tuvo lugar el 03/10/2014 (fs. 3918), la misma no surtió efecto respecto de los mencionados periodos.

Con relación a los restantes periodos contenidos en la determinación practicada, correspondientes a los meses 02 a 12/2009, cabe efectuar las siguientes consideraciones:

- a) Los mismos no se encontraban prescriptos al momento de la notificación del Acta de Deuda N° A 1747-2012.
- b) El artículo 3986 del C.C. en su segundo párrafo (vigente al momento de la notificación del Acta de Deuda) establecía que: *"La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión solo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción"*; por lo que la notificación del Acta de Deuda practicada el 27/02/14 suspendió el curso de la prescripción por única vez durante 1 año.
- c) Por ello el nuevo vencimiento de la prescripción de los citados periodos operó a partir del 20/03/15 (respecto del más antiguo de los periodos- 02/2009).
- d) Por esa razón habiendo sido solicitado con fecha 03/10/14, el Embargo Preventivo contemplado en el artículo 9 inciso 4 del Código Tributario Provincial, (expediente judicial Nro. 5138/14, que tramita en el Juzgado de Cobros y Apremios de la IIª Nominación) en base al Certificado de Deuda N° 65-2014, los periodos mencionados no se encuentran prescriptos.

Entrando al análisis de las demás cuestiones sometidas a debate, corresponde resolver si la Resolución D 26/19 resulta ajustada a derecho.

En relación con la acreditación del 100% de los gastos que no deberían formar parte de la base imponible, ya en la etapa impugnatoria, la Autoridad de Aplicación procedió a realizar un ajuste; pero los gastos que no fueron incluidos en dicho ajuste, fue debido a que varios de los comprobantes aportados correspondían a meses distintos de los que se deducía, y en la presente instancia no adjuntó prueba alguna que pueda modificar dicho ajuste. Esta situación se dejó expuesta claramente en fs. 3282/3283 del expte DGR.

Dr. JORGE H. FORNESA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Respecto de la pretensión de que la Autoridad de Aplicación no debe determinar impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre la comisión que el contribuyente percibe por su actuación como exportador por cuenta y orden de terceros, cabe realizar un análisis de la realidad económica independientemente del nombre con que se designe cada figura. Así lo establece el art. 7 del CTP que reza: "Los actos, hechos o circunstancias sujetas a tributación, se considerarán conforme a su significación económica financiera en función social prescindiendo de su apariencia formal aunque ésta corresponda a figuras o instituciones regladas por otras ramas del derecho." (el subrayado me pertenece).

En el caso de marras, como bien lo expresa el contribuyente a lo largo de las actuaciones, desarrolla, entre otras actividades, la de exportación por cuenta y orden de terceros. Para el Código Aduanero Argentino así como para la AFIP, el exportar por cuenta y orden de otra persona no le quita el carácter de "exportador". Sin embargo, corresponde analizar lo que el CTP legisla al respecto. En sentido similar al del art. 7, el CTP establece en el art. 216 lo siguiente: "Para la determinación del hecho imponible, se atenderá a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, con prescindencia de la calificación que mereciera a los fines de policía municipal o de cualquier otra índole, o a los fines del encuadramiento en otras normas nacionales, provinciales o municipales." (el subrayado es propio).

El artículo 217 en el inciso 4 establece: "No constituyen actividad gravada con este impuesto: ... 4. Las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador, con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza."

Entre las actividades que se consideran no gravadas en el impuesto sobre los Ingresos Brutos se encuentran las exportaciones, pero el Código específicamente establece lo que se entiende por tal actividad y la misma consiste en la venta de productos o mercaderías al exterior por el exportador. Aquí "exportador" debe ser asimilado al dueño de la mercadería, que es quien puede realizar la venta de la misma, ya que no realiza distinción acerca de si la venta puede ser por cuenta y

orden de terceros; y en materia de exenciones o no gravaciones de actividades, no puede utilizarse la analogía, debiendo ceñirse a la letra de la ley.

También corresponde apelar al espíritu de la norma que en el presente busca no acrecentar más el precio del producto a exportar para no quitarle competitividad. Esta situación se verificaría en cabeza del propietario del producto que se exporta, posición en la que no se encuentra el apelante, quien conforme sus dichos no adquiere la propiedad del bien a exportar. En autos, el contribuyente realiza las tareas atinentes a la realización de la exportación, pero le cobra una comisión al propietario de la misma, siendo dicha actividad un hecho imponible que no resultaría alcanzado por el artículo 217 inciso 4.

La actividad de exportación por cuenta y orden de terceros encuadraría en el supuesto de hecho general previsto en el art. 214 del CTP: *"Grávase con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme las alícuotas que se establecen en la Ley Impositiva, el ejercicio habitual y a título oneroso, ..., del comercio, industria, 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 (espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, etc.)."*

Debe tenerse en cuenta también lo establecido en el artículo siguiente, el 215 inciso 5 que textualmente reza: *"Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones realizadas dentro de la Provincia, sea en forma habitual o esporádica: ... 5. La intermediación que se ejerza percibiendo comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras retribuciones análogas."*

Por lo tanto, las operaciones de intermediación, como la presente, deben tributar impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por esa razón, el Digesto Fiscal prevé cuál será la base imponible para estos casos en el art. 224 inciso 4: *"El Impuesto sobre los Ingresos Brutos se determinará de la siguiente manera: ... 4. Para operaciones efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores,*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.º JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga: la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del periodo fiscal y los importes que transfieran en el mismo a sus comitentes."

En conclusión, este Vocal considera que el contribuyente debe tributar por su actividad de exportación por cuenta y orden de terceros, constituyendo la base imponible del mismo la comisión que percibe por su servicio, como fuera realizada la determinación por el Fisco.

Por último y en relación con las operaciones de consignación de fletes, esta Vocalía comparte el criterio sostenido por el Fisco; ya que efectivamente el contribuyente solo informa cual sería supuestamente la operatoria, pero no existe respaldo documental de sus dichos. No resulta suficiente los líquidos productos que fueran acompañados ni tampoco que las empresas de transporte manifiesten haber abonado el impuesto sobre los Ingresos Brutos; ya que no demuestra la existencia de la relación de mandato entre las partes, donde surja clara la tarea que se le encomienda al contribuyente en su carácter de mandante; tampoco acompaña la facturación al cliente a quien se le realiza el transporte, ya sea a nombre propio o del transportista; etc.

Esta falta de probanza documental, impide realizar un ajuste respecto de este argumento.

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 12/2008 y 01/2009 han quedado condonadas de oficio.

II) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por CARRIZO, ARQUÍMEDES RAMÓN TEODORO, C.U.I.T. 20-10219747-0, en contra de la Resolución D 26/19 de fecha 16.01.2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de los anticipos 02 a 12/2009, y en consecuencia CONFIRMAR la misma excluyendo los anticipos condonados.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo:

I.- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. José Alberto León, en lo que refiere a los antecedentes de autos y formulo disidencia con los considerandos y resolución del caso, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.-

II.- Que preliminarmente debe analizarse en todos los casos de determinación, la injerencia imperativa de la Ley provincial N° 8720, en cuanto a la posible condonación de las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos de los periodos fiscales hasta el 2009. En el presente caso los contenidos en el Acta de Deuda N° A 1747-2012 (2008 y 2009), practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

Además, el contribuyente ha declarado saldos a favor en algunos de los mencionados períodos, por lo que corresponde analizar el marco normativo aplicable, su relación con la obligación tributaria reclamada por la Autoridad de Aplicación, así como la incidencia de las normas provinciales vigentes.

La condonación de una obligación tributaria, es un medio de extinción de la misma, por lo que se exime el pago del tributo conforme la letra de la Ley.

"Condonar" es la facultad que tiene el Estado de perdonar las deudas fiscales, determinando como consecuencia de ello, la inexistencia de la obligación.

La ley N° 8.720, en su artículo 1, inciso 7, punto f, establece en su parte final que *"Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los periodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias correspondientes a dichos periodos, siempre que al 15 de octubre de 2014 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate"*.


De la norma transcripta, se desprende que, la condición para la eximición de oficio de las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos del año 2009 es que al 15.10.2014 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate, condición que a mi entender, no se configura con respecto a los anticipos del año



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

01 a 12/2008 y 01/2009 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1747-2012 correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atento que el curso de la prescripción no se encuentra interrumpido, por lo que correspondería, prima facie, el beneficio de la condonación de los períodos mencionados.

Del análisis de las constancias de autos, surge que la Autoridad de Aplicación no interrumpió el curso de la prescripción en los términos del Código Civil, es decir, interponiendo demanda judicial respecto a los anticipos 01 a 12/2008 y del 01/209 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya que al momento de la notificación del Acta de Deuda N° A 1747-2012, (27/02/2014), las obligaciones tributarias de dichos anticipos ya no eran exigibles por parte de la DGR y en consecuencia se encontraban condonadas. Esto es así, teniendo en cuenta que al momento de la notificación del Acta impugnada, el plazo de 5 años dispuesto por el artículo N° 4.027 inc. 3 del Código Civil, no fue suspendido conforme las disposiciones del artículo N° 3986 del C.C., y los anticipos 01 a 12/2008 y 01/2009 quedan comprendidos en el supuesto de hecho de la Ley N° 8720.-

Es importante destacar, que la reducción por parte de la D.G.R. de saldos a favor del contribuyente, para imputarlos a una determinación de deuda posterior que se encuentra condonada por ley, resulta improcedente. Esta afirmación tiene como fundamento la inexistencia de la deuda determinada mediante Acta, ya que así fue declarada, mediante ley expresa.

Por lo tanto, la reducción del saldo deudor del contribuyente efectuada en los periodos señalados (08 a 12/2008 y 01/2009) resulta desacertada e improcedente, razón por la cual, la determinación efectuada por los periodos restantes incluidos en el Acta de Deuda, adolecen de un vicio "de arrastre", relativo al saldo a favor del contribuyente, lo que a mi criterio invalida la misma.

De acuerdo a los fundamentos exployados, resulta innecesario analizar los restantes agravios expresados por el contribuyente.

En definitiva, sostengo que es arbitraria, y por ende nula, la Resolución de la Autoridad de Aplicación. La misma no tiene en cuenta el Derecho Positivo en la materia, atento que contradice abiertamente la preceptiva contenida en la Ley N 8.720. Circunstancia que implica la vulneración de un elemento esencial del acto administrativo y la violación de la ley aplicable (artículo 43 inciso 4 Ley 4.537), lo que acarrea su nulidad (artículo 48 inciso 2º de la mencionada Ley de Trámite).

El sistema diseñado por la normativa específica que regula el procedimiento administrativo en Tucumán, pone en cabeza de la Administración Pública el deber de anular de oficio por razones de ilegitimidad (art. 51 Ley 4.537), aquellos actos administrativos que adolecen de vicios graves en sus elementos esenciales.

En igual sentido, el Código Tributario de Tucumán en su artículo N° 165° dice: *"(...) El recurso de apelación comprende el de nulidad. Admitida la nulidad, el expediente se remitirá a la Dirección General de Rentas, quien deberá dictar resolución dentro de los sesenta (60) días contados a partir de la recepción de los obrados (...)"*.

Confirmar la resolución de la Autoridad de Aplicación, generaría una vulneración al derecho de defensa del contribuyente, por no haberse respetado los elementos esenciales del Acto Administrativo, ya que no se valoró debidamente en el acto apelado, la incidencia de las normas provinciales de condonación, las cuales tienen repercusión directa en los saldos a favor declarados por el contribuyente y la determinación que efectúa la D.G.R. sobre periodos posteriores no condonados.

En este sentido, se pronunció la Corte Suprema de Justicia de Tucumán: *"(...) Juzgo imprescindible tener en cuenta que casi 4 años después de haberse promovido el presente juicio se sanciona la Ley N° 8720 (BO del 22/10/2014), cuyo artículo 1, inciso 7, punto f, establece en su parte final que "quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los periodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias correspondientes a dichos periodos, siempre que al 15 de octubre de 2014 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate". Esta circunstancia ha sido indebidamente soslayada por la sentencia en crisis, al no tomar en consideración y hacer aplicación del texto de la precitada norma, toda vez que a la fecha del fallo ya se encontraba aquella en vigencia hacía más de 1 año, y satisfechos en la causa los extremos exigidos en dicha normativa a tal efecto (...)"* - DRES.: GANDUR - GOANE - SBDAR. CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - Sala Laboral y Contencioso

Administrativo S/ NULIDAD/REVOCAACION Nro. Sent: 376 Fecha Sentencia: 27/03/2017.-

En virtud de todo lo expuesto, voto por hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por CARRIZO ARQUIMIDES RAMON TEODORO. y en consecuencia declarar la Nulidad de la Resolución de la DGR N° D 26/19 del 16-01-2019, por encontrarse configurado el supuesto previsto en el inciso 2 del art. 48° de la ley 4537, dejándola sin efecto en todos sus términos y conforme lo dispuesto en el art. 165 del C.T.P. En consecuencia, deberán remitirse las actuaciones a la D.G.R. a fin de que dicte nueva Resolución, de acuerdo a las pautas fijadas en el presente acto.

Por lo expresado; propongo la siguiente resolución: HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por CARRIZO ARQUIMIDES RAMON TEODORO C.U.I.T. N° 20-10219747-0, contra la Resolución de la DGR N° D 26/19 del 16-01-2019, y en consecuencia declarar la nulidad de la misma, por encontrarse configurado el supuesto previsto en el inciso 2) del art. 48° de la ley N° 4537, dejándola sin efecto en todos sus términos.

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

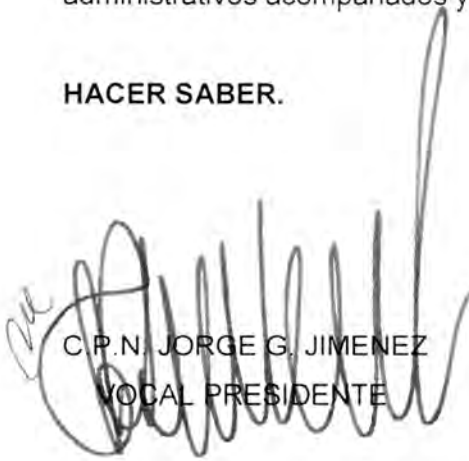
RESUELVE:

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 12/2008 y 01/2009 han quedado condonadas de oficio.
2. **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **CARRIZO, ARQUÍMEDES RAMÓN TEODORO, C.U.I.T. 20-10219747-0**, en contra de la Resolución D 26/19 de fecha 16.01.2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de los

anticipos 02 a 12/2009, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma excluyendo los anticipos condonados.

3. REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

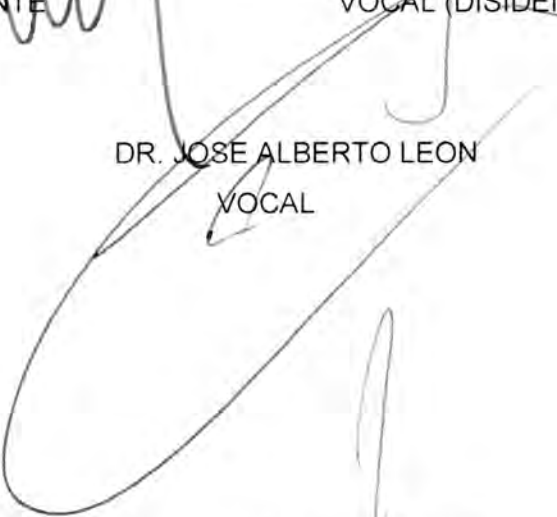
HACER SABER.



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

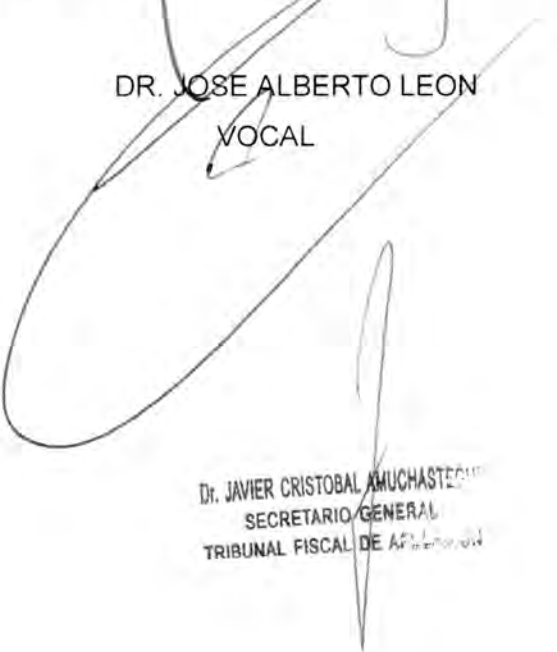


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (DISIDENCIA)



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION