

SENTENCIA N°: 164/2022

Expte. N°: 324/926/2021

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 1 días del mes de..... SEPTIEMBRE..... de 2022, se reúnen los 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), a fin de tratar el expediente caratulado: **"DAMPAS S.A. SI RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 324/926/2021 y Expte. N° 30308/376/D/2019 (DGR) y;

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. 668/672 del expte DGR N° 30308/376/D/2019, se presenta el Sr. Jorge Alberto Capuano en carácter de apoderado del contribuyente DAMPAS S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de las Resoluciones D 81/21 y D 82/21, ambas de fecha 19/07/2021, emitidas por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrantes a fs. 660/664 del expediente DGR.

En la Resolución N° D 81/21 se resuelve, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 360-2020 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, período 2018.

En la Resolución N° D 82/21 se resuelve, en su art. 1° rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 361-2020 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, período 2019; y en su art. 2° aplicar una multa de \$198.964,06 por el sumario N° A 361-2020 por configuración de la infracción del art. 85 del CTP, anticipos 01 a 04/2019.

En su recurso, bajo el acápite "Improcedencia de la determinación", y subtítulo "El recupero de gastos no es una actividad", el recurrente plantea que la DGR insiste en incluir como ingresos gravados dentro de la base imponible del impuesto sobre

los Ingresos Brutos, al reintegro de gastos realizados por cuenta y orden de terceros por el hecho de no ser comisionista, consignatario o similar. El apelante considera que la base imponible está formada solo por los ingresos que provengan de la actividad gravada, debiendo verificarse el hecho imponible.

Considera que la confusión del Fisco se origina en el hecho de no distinguir base imponible de hecho imponible, por lo que entiende que todo ingreso es materia gravada, salvo los expresamente excluidos. El recupero de gastos está excluido del objeto del gravamen por no constituir actividad gravada. Prueba de ello es la documentación presentada en la etapa impugnatoria de donde surge que el importe liquidado como recupero de gastos se condice con los gastos efectuados por el contribuyente; documentación que el Fisco considera insuficiente por no exhibir contratos que lo habiliten a actuar por cuenta y orden de un tercero. Estos contratos considera que no son necesarios, atento a que de las notas de débito surge que los importes no provienen de ventas de bienes, ni remuneración ni retribución sino que son el reintegro de los gastos cobrados. No existe excedente a su favor.

Bajo el subtítulo "La prueba pericial contable", el recurrente considera que la Autoridad de Aplicación no ha contrastado las conclusiones del informe pericial con análisis técnicos, siendo meras especulaciones. Manifiesta que el informe pericial tiene presunción de validez mientras no se pruebe lo contrario y que la negativa de la DGR no fue acompañado de esfuerzo probatorio para desvirtuar que las notas de débito corresponden a recupero de gastos por cuenta y orden de terceros.

En el acápite "Improcedencia de la multa", expresa que sin ser la multa accesorio de la deuda tributaria, ante la desaparición de la obligación principal, la multa no puede subsistir. Amén de ello, considera que cuando en el Acta de Deuda se consigna en un recuadro "Base para cálculo de multa", dicho importe resulta improcedente atento a que lo único que fue ajustado en la determinación fue una reducción de saldo a favor; es decir, no existe saldo a pagar a favor de la DGR; por lo que no debe reportarle nada al Fisco no habiendo mutado las posiciones de acreedor/deudor.

Por último ofrece prueba pericial contable.

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 agente. 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 fs. 12/13 obra Sentencia Interlocutoria N° 42/22 del 10/03/2022 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte días.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.

Respecto a la prueba pericial contable, los peritos designados por las partes solicitaron una prórroga para la presentación del informe pericial en fecha 16/05/2022, concedida por el plazo de 10 días hábiles; para ser presentado dicho informe el día 07/06/2022 por parte del perito designado por el apelante (fs. 30/32) y por el perito designado por la DGR (fs. 33/35).

Al encontrarse vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 10/06/2022: Tener presente el informe actuarial que antecede. En su mérito se provee: pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si las Resoluciones D 81/21 y D 82/21 resultan ajustadas a derecho.

En primer lugar, corresponde analizar el planteo realizado por el apelante en relación con el recupero de gastos. Cabe hacer un análisis de lo establecido por el art. 222 inciso 3 del CTP. El mismo 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 a lo establecido por dicho artículo los reintegros de comisionistas, consignatarios y similares no integran la base imponible del impuesto sobre los

Dr. JORGE E. BOSSE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Ingresos Brutos. El apelante se equivoca al manifestar que la DGR pretende que se encuentre inscripto en ese carácter, ya que además no es lo que dicho inciso ordena ni lo que el Fisco pretendía. Pero lo que sí está expresamente establecido es que la relación de intermediación en virtud de la cual se realizaron estos gastos, de los que pretende su reintegro, deben estar fehacientemente respaldadas con comprobantes. Esta situación es la que no aconteció en el caso de marras. No se encuentra probada la relación existente entre el recurrente y las empresas Argenti Lemon S.A. y S.A. Santa Isabel. De ninguna manera puede surgir que el apelante actuara en nombre de otro; ergo, corresponde que esos ingresos pasen a formar parte de la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

De las notas de débito presentadas no surge tampoco su actividad de intermediación, atento a que se limita a consignar en la descripción de las mismas la leyenda "por la compra de fertilizante solmix realizada por vuestra cuenta y orden a Bunge s/ fc. 2619-51095...", sin especificar la comisión que percibe por dicho servicio, situación que se verifica en las notas de débito obrantes a fs. 362/364, en las que se consigna el producto en cuestión y en el último renglón del detalle se establece las "comisiones ganadas- ventas/compras por cuenta y orden". En virtud de estas notas de débito, todas del mes de diciembre de 2019, es que no resultó determinación por este concepto en dicho anticipo.

Tampoco debe ser atendido el argumento de que el Fisco confunde el hecho imponible con base imponible; atento a que la base estará conformada por todos los ingresos brutos devengados por su actividad y en el presente caso el ingreso que el apelante considera recupero de gastos no pudo ser verificado que tuviera dicho carácter, debiendo ser calificado como ingreso por su actividad y como tal formar parte de la base imponible.

Respecto del planteo que realiza en relación con la pericial contable realizada durante la etapa impugnatoria, y la supuesta falta de análisis técnico realizado por parte de la Autoridad de Aplicación, adelanto no compartir este criterio.

Igualmente y para resguardar su derecho de defensa se acogió por medio de sentencia interlocutoria N° 42/2022 la prueba pericial contable ofrecida en esta instancia apelatoria, habiendo cumplido ambos peritos con la presentación del informe pericial.

Del análisis de ambos informes, esta Vocal puede concluir que no puede considerarse que lo que el contribuyente considera "recupero de gastos" tengan ese carácter, sino que forman parte de la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Las expresiones del perito del contribuyente evidencian una ausencia total de fundamentos técnicos y contables que respalden sus manifestaciones. No pudo de ninguna manera comprobar que se trataron de "gastos" incurridos por el contribuyente a favor de sus clientes que deberían ser recuperados; ya que en general los gastos propios de la comercialización forman parte del "precio de la cosa" y por ende forman parte de la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos, tributo que como su nombre lo indica grava el "ingreso bruto" y no las ganancias que le irroga al contribuyente; caso para el que existe otro impuesto.

La situación que se presenta en autos es la situación de un contribuyente que compra un producto y luego vende ese producto a sus clientes a través de notas de débito que las utiliza como documento equivalente conforme lo establece la RG AFIP N° 1415.

Por último en relación con la sanción de multa aplicada en virtud a la normativa establecida en el art. 85 del CTP, adelanto que la misma resulta procedente.

En este tipo de sanciones para que la acción punible se materialice es necesario que la omisión se concrete en los hechos, es decir, que se encuentre debidamente consumada y la conducta que la tipifica perfectamente exteriorizada, situación que ha sido corroborada en el presente caso respecto de los anticipos 01 a 04/2019.

En el mencionado art. 85, el elemento subjetivo está dado por el accionar culposo o negligente del contribuyente que realizó la presentación inexacta de las declaraciones juradas por no incluir en la base imponible del impuesto lo correspondiente a lo que él identifica como "recupero de gastos", pero que como fuera expuesto en la presente sentencia, se trata de ingresos por su actividad.

La base tomado por el Fisco para la aplicación de la multa es la correcta; ya que si bien el Acta de deuda N° 361-2020 realizada por el período fiscal 2019, no determina un saldo de impuesto a ingresar, sino una reducción en el saldo a favor del contribuyente, para conformar la base para el cálculo de la multa corresponde que se tome el monto que omitió de pagar por la presentación de declaraciones

DR. JORGE E. FOSSE POMESBA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

juradas inexactas, es decir, la diferencia entre lo que debió declarar y lo que efectivamente declaró, sin descontar las acreditaciones.

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

- I) **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **DAMPAS S.A.**, CUIT N° 30-70833888-1, en contra de las Resoluciones D 81/21 y D 82/21 de fecha 19/07/2021, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, períodos 2018 y 2019 respectivamente. En consecuencia **CONFIRMAR** las mismas.
- II) **REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

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 Jimenez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, **Dr. José A. León**, vota en igual sentido.

Por ello:

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

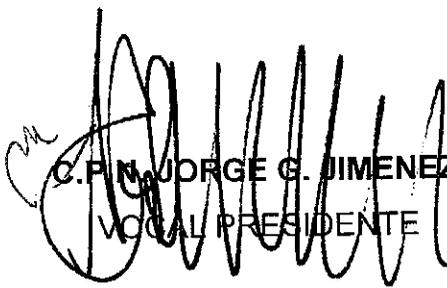
RESUELVE:

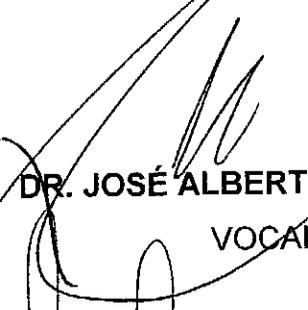
1- NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por **DAMPAS S.A.**, CUIT N° 30-70833888-1, en contra de las Resoluciones D 81/21 y D 82/21 de fecha 19/07/2021, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, períodos 2018 y 2019 respectivamente. En consecuencia **CONFIRMAR** las mismas.

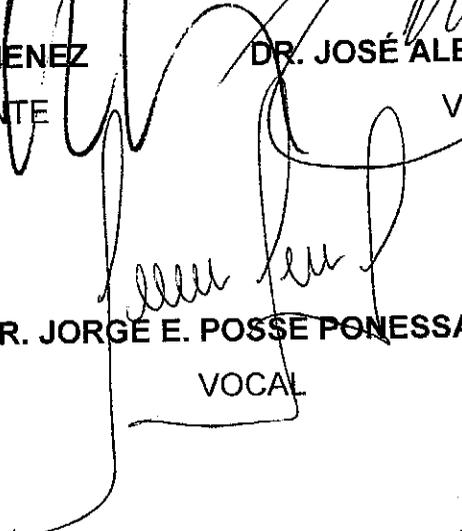
2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER

M.F.L.

ca

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


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

