

SENTENCIA N°: 169/2022

Expte. N° 140/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 7 días del mes de SEPTIEMBRE de 2022, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "G. BREUER SOCIEDAD CIVIL s/Recurso de Apelación" Expte. N° 140/926/2018 (Expte. DGR N° 41.159/376-D-2012) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que a fojas 5.842/5.846 del Expediente D.G.R. N° 41.159/376/D/2012, G. BREUER SOCIEDAD CIVIL, CUIT N° 30-52562482-6, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 704/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 06/12/2017 (fs. 5.831/5833). En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 775-2013, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Convenio Multilateral, confirmando la misma y DECLARAR ABSTRACTO EL DESCARGO interpuesto contra el Sumario N° M 775-2013.

Como primer medida el apelante sostiene que el ajuste efectuado por el Fisco Provincial desconoce la deducción de los gastos de tramitación que realiza por cuenta de sus clientes, centrándose en lo dispuesto por el artículo 222° inc 3) del C.T.P. el cual establece: "No integran la base imponible los siguientes conceptos: (...) Los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares, correspondientes a gastos realmente efectuados por cuenta de terceros (...)".

Aduce que el ajuste practicado por el Fisco en cuanto a los gastos pagados por cuenta de terceros deja de lado el principio de realidad económica, toda vez que dichos gastos son necesarios para la actividad realizada por la empresa, pero no se trata de ingresos derivados de su actividad económica.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expresa que la impugnación por parte del Fisco de las retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias que le fueron efectuadas adolece de falta de motivación, resultando falaz la afirmación que la documentación que soporta tales pagos a cuenta no fue aportada por el contribuyente.

II.- A fojas 01/04 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Expresa que la metodología empleada por el contribuyente no se ajusta a lo dispuesto en las normas del régimen de Convenio Multilateral, y tampoco resulta procedente según lo establecido por el C.T.P. para la determinación de la base imponible para la jurisdicción Tucumán. La actividad declarada por la empresa está encuadrada en el artículo 2° del régimen de Convenio Multilateral, en consecuencia, la base imponible atribuible a la jurisdicción Tucumán se debe determinar aplicando el coeficiente unificado determinado para esta provincia a los ingresos brutos devengados en cada período por el ejercicio de la actividad gravada, entre los que se considera a los recuperos de gastos que tramita la empresa.

III.- Que a fs. 10/13 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 173/18, donde se tienen por presentadas las actuaciones, y se ordena abrir la causa a prueba por el término de 20 días. A fs. 25/135 del Expediente N° 140/926/2018 obra informe pericial contable producido por el contribuyente.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde en esta oportunidad emitir mi opinión.

Como primer medida resulta necesario analizar la facultad de la Autoridad de Aplicación para fiscalizar sobre los anticipos comprendidos en la determinación impetrada. Por consiguiente, se debe examinar en la determinación tributaria practicada, la injerencia imperativa de las Leyes provinciales N° 8.720 y N° 8.795, en cuanto a la posible condonación de las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 12/2009 y 01 a 12/2010, contenidos en el Acta de Deuda N° A 775-2013, practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por lo expuesto supra, 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.

El inciso 7) punto f) del artículo 1º de la Ley 8.720, reza: "(...) *Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los períodos 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 períodos, 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 (...)*".

En igual sentido, la Ley Provincial Nº 8795 (Sanción: 8/7/2015 - BO 15/7/2015), en su artículo 1º inciso 7) punto f), establece: "(...) *Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante el período fiscal 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por deuda propia correspondientes a dicho período, siempre que al 6 de Julio de 2015 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 (...)*".

Del análisis de las normas transcriptas, se desprende que la condición para la eximición de oficio de las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos del año 2009, sería 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, condición que a mi entender, no se configura con respecto a los anticipos del año 01 a 12/2009 contenidos en el Acta de Deuda Nº A 775-2013, correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo que correspondería el beneficio de la condonación de los períodos mencionados.

En igual sentido, la condición para la eximición de oficio de las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos del año 2010, sería que al 6 de Julio de 2015 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 las constancias de autos, no surge que la Autoridad de Aplicación haya interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Civil, con respecto a las obligaciones tributarias correspondientes a los anticipos 01 a 12/2010 contenidos en el Acta de Deuda N° A 775-2013, practicados en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, debiendo tornarse operativo lo normado por el artículo 1° inciso 7) punto f) de la Ley N° 8795, cuya situación no fue contemplada por la Resolución apelada.

El art. 165° del C.T.P. dispone que el recurso de apelación comprende el de nulidad. Dentro de este contexto recursivo y en ejercicio de las facultades otorgadas por el art. 18° de la normativa citada, considero que corresponde a este Tribunal avocarse al análisis de los elementos constitutivos del acto administrativo cuestionado -motivación y causa-, a fin de determinar la validez del mismo.

Es arbitraria, y por ende nula, la resolución de la Autoridad de Aplicación, que al resolver un recurso de apelación del contribuyente, no tiene en cuenta el Derecho Positivo en la materia, atento que contradice abiertamente la preceptiva contenida en el punto f), inciso 7) del artículo 1° de la Ley 8.720 y en el artículo 1° inciso 7) punto f) de la Ley N° 8.795 respectivamente. Circunstancia que implica la violación de la ley aplicable (artículo 43 inciso 4 Ley 4.537), con la consecuente nulidad de la resolución recurrida (artículo 48 inciso b de la mencionada Ley de Trámite).

Es claro, entonces, que 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”*.

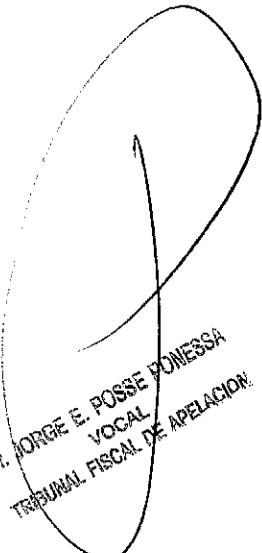
Confirmar la resolución de la Autoridad de Aplicación, generaría una vulneración al derecho de defensa del contribuyente, por no haberse respetado los elementos

esenciales del Acto Administrativo, desde el momento que no se valoró en el acto apelado, la incidencia de las normas provinciales de condonación.

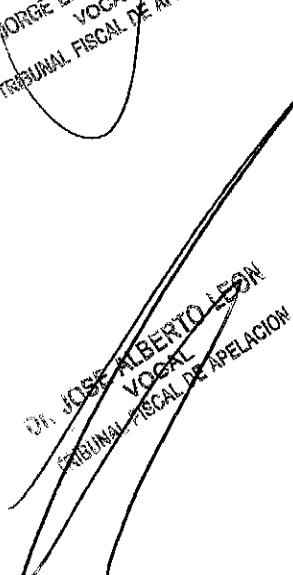
En este sentido, se pronunció la Corte Suprema de Justicia de Tucumán: "(...) No resulta irrazonable y, por ende, inconstitucional que ante la existencia de una condonación de oficio de deudas y sanciones tributarias establecida por ley proceda la declaración de abstracto pronunciamiento y la imposición de costas por su orden (...)".- DRES.: GOANE (CON SU VOTO) - SBDAR - ESTOFAN (CON SU VOTO), CORTE SUPREMA DE JUSTICIA - Sala Laboral y Contencioso Administrativo S/ NULIDAD/REVOCAION Nro. Sent: 1084 Fecha Sentencia: 04/08/2017.

El mismo criterio fue sentado anteriormente por el Máximo Tribunal Provincial: "(...) 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 períodos 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 períodos, 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/REVOCAION Nro. Sent: 376 Fecha Sentencia: 27/03/2017.

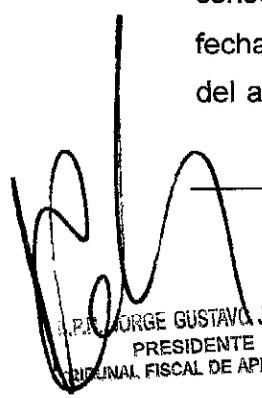
Por lo antes mencionado, voto por HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por G. BREUER SOCIEDAD CIVIL, CUIT N° 30-52562482-6, y en consecuencia declarar la NULIDAD de la Resolución de la DGR N° D 704/17 de fecha 06/12/2017, por encontrarse configurado el supuesto previsto en el inciso b) del art. 48 de la ley 4537, dejándola sin efecto en todos sus términos y conforme



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

lo dispuesto en el art. 165 del C.T.P., deberán remitirse las actuaciones a la D.G.R. a fin de que dicte nueva resolución.

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

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I°, II° y III° del voto que precede, y formulo disidencia con relación al encuadre jurídico de la cuestión sometida a debate y la conclusión expuesta en el punto IV°. Ello por los fundamentos que analizaré a continuación:

II.- En el caso bajo análisis se observa que el Acta de Deuda N° A 775-2013 confeccionada por la D.G.R. en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Régimen Convenio Multilateral, comprende los períodos fiscales 2009, 2010, 2011 y 2012. La misma surge a raíz de un proceso de fiscalización iniciado como consecuencia de un pedido de devolución formulado por la firma G. BREUER SOCIEDAD CIVIL, interpuesto ante el Organismo Fiscal con fecha 16/10/2012, el cual tramita bajo expediente N° 4165/1036-G-2012 conforme consta a fs. 5825 de las presentes actuaciones.

En aquella oportunidad, la firma solicitó la devolución del saldo favorable que declara poseer en el Impuesto sobre los ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral de \$91.938,66 (pesos noventa y un mil novecientos treinta y ocho con 66/100), conforme surge de la DDJJ original presentada correspondiente al anticipo mensual 09/2012.

Como consecuencia del mencionado proceso de fiscalización, la Autoridad de Aplicación practicó ajustes que conllevan la disminución de los saldos originalmente declarados en favor del contribuyente. En efecto, mediante el Acta de Deuda N° A 775-2013, conforme planilla denominada "PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N°: A 775-2013", se consignó la disminución de dichos saldos declarados en los períodos 01/2009 a 12/2012, determinando como nuevo saldo a favor del contribuyente en el anticipo 12/2012 la suma de \$66.838,08 (pesos sesenta y seis mil ochocientos treinta y ocho con 8/100), siendo el saldo a su favor declarado por la firma en relación al mencionado período mensual equivalente a la suma de \$93.048,17 (pesos noventa y tres mil cuarenta y ocho con 17/100).

Por su parte, con fecha 01/10/2014, G. BREUER SOCIEDAD CIVIL presentó escrito impugnatorio ofreciendo prueba pericial contable en su defensa y adjuntando prueba documental la cual fue debidamente analizada por D.G.R.

Así, el día 06/12/17 la Autoridad de Aplicación dictó la resolución N° D 704/17 mediante la que se reajustaron los importes determinados en concepto de disminución de saldo a favor declarado por la presentante, dando lugar a la confección de una nueva planilla

denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 775-2013 ACTA DE DEUDA N°: A 775-2013 ETAPA IMPUGNATORIA". Conforme esta planilla, el nuevo saldo a favor del contribuyente determinado correspondiente al periodo 12/2012 asciende a la suma de \$87.349,92 (pesos ochenta y siete mil trescientos cuarenta y nueve con 92/100). Cabe destacar que el Organismo Fiscal dispuso rechazar la prueba pericial contable ofrecida por la firma por considerar innecesaria su producción para la resolución de la causa. Bajo estas circunstancias, corresponde remarcar que los ajustes practicados por D.G.R. mediante el Acta de Deuda N° A 775-2013 y ratificados mediante la resolución en crisis se originan en:

- Diferencias en el cálculo de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos efectuado por la firma: A los fines de obtener los montos de Ingresos Total País declarados, la recurrente detrae del Total de Ingresos mensuales obtenidos los denominados "recupero de gastos de tramitación" que efectúa por sus clientes. Al respecto, el Organismo Fiscal sostiene que dicho procedimiento no se ajusta a lo dispuesto en las normas del Régimen de Convenio Multilateral a los fines de la determinación de los Ingresos Total País y que tampoco resulta procedente según el C.T.P. a los efectos de determinar las bases imponibles correspondientes a la jurisdicción Tucumán teniendo en cuenta la actividad declarada.
- Acreditaciones improcedentes: Originalmente, D.G.R. alega que la compañía descontó en las DDJJs presentadas importes en concepto de recaudaciones bancarias y percepciones inexistentes como así también retenciones superiores a las que surgen de la documentación adjunta durante el proceso de fiscalización. No obstante lo expresado, consta en autos que, a raíz del análisis de la documentación aportada durante la etapa impugnatoria y a partir de la verificación de dichos pagos a cuenta por parte de la Autoridad de Aplicación conforme la información obrante en sus sistemas informáticos, las diferencias subsistentes en lo que respecta a las acreditaciones declaradas por G. BREUER SOCIEDAD CIVIL se redujeron al monto de \$5.354,56 y corresponden al período mensual 07/2010.

En este contexto y a los fines de dilucidar la cuestión traída a conocimiento, previamente cabe considerar lo previsto en el tercer párrafo del artículo 140° del C.T.P., la mencionada normativa dispone: "La reclamación del contribuyente por repetición del impuesto facultará a la Autoridad de Aplicación, cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquella se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el impuesto que resulte

adeudarse, hasta anular el saldo por el que prosperase el recurso” (el subrayado me pertenece).

De la norma transcripta se colige que, en aquellas determinaciones impositivas practicadas como consecuencia de pedidos de repetición interpuestos por el contribuyente, el Organismo Fiscal se encuentra habilitado para fiscalizar incluso aquellos períodos sobre los cuales su acción de verificación se encuentra prescrita, y en caso de corresponder, determinar y exigir el impuesto que resulte adeudarse hasta anular el saldo por el cual prosperase el recurso.

Por lo expresado, considero resulta procedente la determinación practicada por la Autoridad de Aplicación a partir de la verificación de los períodos fiscales 2009 a 2012.

Asimismo, cabe destacar que no es aplicable al caso traído a conocimiento el beneficio de condonación dispuesto por el artículo 7° de la Ley N° 8520 con la modificación introducida por el punto f) inciso 7 del artículo 1° de la Ley N° 8720, en relación a la determinación efectuada correspondiente al período 2009; del mismo modo no procede el beneficio de condonación previsto por el art. 7° de la Ley N° 8520 conforme la modificación introducida por el punto f) inciso 7 del artículo 1° de la Ley N° 8795 en lo referente a los importes determinados respecto al período fiscal 2010. En efecto, no resulta de aplicación dicho beneficio ya que las normas en cuestión sólo incluyen obligaciones tributarias a ingresar, y en este caso se practicó una disminución de los saldos a favor del contribuyente.

El inciso 7) punto f) del artículo 1° de la Ley 8720 dispone: “(...)Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los períodos 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 períodos, 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.(...)” (El subrayado me pertenece).

Por su parte, el inciso 7) punto f) del artículo 1° de la Ley 8795, prevé: “(...)Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante el período fiscal 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por deuda propia correspondientes a dicho período, siempre que al 6 de Julio de 2015 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.(...)” (El subrayado me pertenece).

De lo expuesto, concluyo que debe entenderse como obligación tributaria al vínculo que se establece por Ley entre el acreedor (el Estado) y el deudor tributario (las personas

físicas y jurídicas), cuyo objetivo es el cumplimiento de la prestación tributaria. Por tratarse de una obligación, puede ser exigida de manera coactiva y se extingue con su cumplimiento, es decir con el pago del tributo.

De ello surge que respecto de aquellos anticipos en los cuales se ajustan los saldos a favor del contribuyente, no resulta de aplicación la condonación de oficio prevista en la citada norma legal.

Ello es así, dado que dichos saldos se originan en retenciones, percepciones y recaudaciones, las cuales tienen el carácter de impuesto ingresado, y el artículo 24° de la Ley N° 8520 establece que la misma no resulta aplicable respecto de pagos efectuados con anterioridad a su entrada en vigencia. Y a su vez, esta disminución de los saldos a favor que determina la Autoridad de Aplicación respecto de períodos que en principio se encontrarían comprendidos en el beneficio de la condonación de obligaciones dispuesta por las leyes mencionadas en los párrafos precedentes, impactan en períodos posteriores que no gozan del citado beneficio, ya que es en estos últimos cuando efectivamente dichos saldos podrán ser utilizados para cancelar impuesto determinado de períodos futuros.

Aclarado lo anterior, corresponde analizar la procedencia de los ajustes detallados por la D.G.R. considerando los agravios expuestos por la apelante en su recurso interpuesto el día 20/02/2018.

En esta instancia, resulta pertinente resaltar que conforme se observa a fs. 10/12 del expediente N° 140/926/2018 obra sentencia interlocutoria N° 173/18 de fecha 09/05/2018 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 de la causa por el término de 20 días. En este sentido, cabe destacar que oportunamente la recurrente ofreció prueba documental, informativa y pericial contable, siendo procedente sólo la producción de la prueba pericial, teniéndose presente la documental ofrecida.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes; sin perjuicio de ello, sólo la apelante produjo la prueba ofrecida conforme presentación efectuada por el perito designado.

Al encontrarse vencido el plazo probatorio, el cual previamente había sido prorrogado a pedido de parte, se ordenó con fecha 01/08/2018 se dicte proveído mediante el cual se dispone tener presente el informe actuarial y se provee pasen los autos a despacho para resolver.

Ingresando al estudio de la cuestión de fondo en discusión, se verifica que los agravios expuestos por G. BREUER SOCIEDAD CIVIL versan acerca de dos cuestiones principales: Diferencias en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre los

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. J. GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Ingresos Brutos y supuestas acreditaciones improcedentes, tal como se detalló en párrafos precedentes.

En lo que respecta al cálculo de la base imponible del tributo objeto de análisis, la compañía sostiene que el criterio por ella adoptado para la determinación de dicha base, contemplando la deducción de los denominados “gastos de tramitación” que realiza por cuenta de sus clientes, es coherente con el principio de realidad económica, toda vez que dichos gastos existen y son necesarios para el desarrollo de su actividad, y por los cuales debe emitir las notas de débito respaldatorias, aún cuando no se trate de un ingreso derivado por el ejercicio de la actividad propiamente dicha.

En el recurso interpuesto, la apelante procede a analizar las características del hecho imponible en cuestión, destacando que los elementos que tipifican al impuesto son la habitualidad, la onerosidad, la territorialidad, la objetividad y la prescindencia del resultado. Teniendo en cuenta ello, considera que el ejercicio de su actividad, la cual identifica como “Servicios empresariales n.c.p.”, es la que da lugar a la configuración del hecho imponible del tributo a su respecto y no así el recupero de gastos que realiza por cuenta de sus clientes, siendo pertinente descontar los citados gastos de los ingresos registrados en el Libro I.V.A. Ventas de la firma, para determinar la base imponible correspondiente a cada período mensual.

En relación a ello, cabe además considerar lo expresado por la perito designada por G. BREUER SOCIEDAD CIVIL en el informe presentado ante este Tribunal respecto de los puntos de pericia N° “1)”, “2)” y “3)”, relativos al agravio aquí tratado.

En efecto, a los fines de expedirme acerca del carácter que corresponde otorgar a los gastos de tramitación, se procede a continuación al análisis y tratamiento de cada uno de ellos:

“1) Determine el tratamiento contable e impositivo que G. BREUER SOCIEDAD CIVIL otorga a los gastos por trámites realizados por cuenta de sus clientes. Indicando las partidas contables afectadas por dichos gastos, los documentos de respaldo de los mismos y el tratamiento que merecen dichos gastos frente al IVA”

Respecto de este punto, se observa que la recurrente no tiende a dilucidar el tratamiento contable e impositivo que de acuerdo a la normativa vigente, la doctrina y la jurisprudencia corresponde aplicar en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los denominados “recuperos de gastos” obtenidos por la empresa y motivados en la realización de trámites por cuenta de sus clientes, sino que el mencionado punto hace referencia al tratamiento de dichos gastos frente al I.V.A., lo cual no resulta aplicable al impuesto que aquí se discute.

Por otra parte, de acuerdo a lo manifestado por la perito de parte, su labor se limitó al análisis de una muestra del total de los importes involucrados en la determinación practicada por el Organismo Fiscal, lo cual evidencia una clara insuficiencia en la formulación de su respuesta. Cabe destacar que, mediante escrito presentado ante este Tribunal el día 28/06/2018, obrante a fs. 21 del expediente N° 140/926/2018, la firma solicitó la ampliación del plazo otorgado para producir la prueba, pedido que fue atendido por este organismo otorgando un plazo adicional de 20 días para que la compañía cumpla con la producción de la misma. Por lo expresado, considero que contó con un plazo de tiempo suficiente a los fines de expedirse respecto de la totalidad de las operaciones en controversia.

Asimismo, se observa que, en la respuesta aquí analizada, la perito procede a detallar las cuentas contables de ventas utilizadas para el registro de las operaciones relativas a los "recuperos de gastos" como así también las cuentas contables de egresos empleadas para el registro de los diversos gastos de tramitación cuyo carácter se discute. En este sentido, de la lectura del informe se advierte un exceso en el desempeño de la labor de la perito, al interpretar que debía expedirse respecto al tratamiento contable íntegro de los gastos incurridos, considerando el análisis del recupero de los mismos y la documentación que los respalda. En mi opinión la tarea del profesional actuante debió circunscribirse únicamente al tratamiento de los gastos, tal como se prevé en el enunciado del presente punto de pericia.

Ajunta a su presentación como "Anexo I" los mayores generales correspondientes a las cuentas de gastos bajo las cuales se registran contablemente las erogaciones relativas a "gastos de tramitación". En relación a ello, resulta acertado destacar que la perito no indica haber cotejado la información contenida en dichos libros con los comprobantes de gastos correspondientes. En virtud de lo manifestado, considero no es posible arribar con certeza a una conclusión sobre el contenido de dicho anexo.

Finalmente, la perito coloca a la recurrente en posición de intermediaria, citando lo previsto por el art. 21° de la Ley de I.V.A., señalando a continuación que los gastos necesarios encomendados y efectuados por cuenta de un tercero (en el caso, sus clientes) para la obtención de una marca, patente, registro, etc. no forman parte del servicio brindado por G. BREUER SOCIEDAD CIVIL, cuando la realidad de los hechos demuestra que dichos gastos están íntimamente relacionados con la concreción del servicio requerido por el cliente.

En efecto, en lo que respecta a la actividad desarrollada por la recurrente se advierte que en sus DDJJs mensuales y anuales, periodos 2009, 2010, 2011 y 2012, la firma declara

“Servicios empresariales ncp” (CUACM 749900) con la aplicación del art. 2º Régimen General del Convenio Multilateral.

Por su parte, mediante escrito presentado por la firma obrante a fs. 4500 del expediente administrativo se informa que la actividad desarrollada por la misma consiste en la obtención de registro de marca y patentes, efectuando a tal fin, todos los trámites y gestiones necesarias para la obtención de dicho registro.

Asimismo, a fs. 4977, como respuesta al requerimiento N° 30998 cursado por D.G.R. la apelante manifiesta que, como consecuencia del ejercicio de su actividad, debe incurrir en una serie de gastos relativos principalmente a tasas y derechos del INPI (Instituto Nacional de la Propiedad Intelectual), honorarios de traductores y gestores radicados en el exterior. Expresa que, dichos gastos efectuados por la empresa, son facturados a los clientes al efecto de efectuar el recupero de los mismos y se exponen en la columna de Ventas Exentas del Libro IVA Ventas.

Por lo expuesto, se observa que el propio contribuyente reconoce la estrecha relación que guarda la prestación de los servicios por ella brindados con los gastos de tramitación efectuados para que dichos servicios puedan ser concretados.

Por otra parte, cabe reiterar que la actividad desarrollada por la empresa es “Servicios Empresariales” y no “Servicios de Intermediación”, por lo que no resulta aplicable al caso lo dispuesto en el artículo 222º del C.T.P., norma que habilitaría la deducción de los gastos cuestionados de la base imponible del tributo, teniendo en cuenta que dicho artículo mediante su inciso 3 prevé: *“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 de lo expuesto considero que, en el caso particular bajo estudio, los gastos incurridos para la obtención de marcas y patentes no son deducibles de los ingresos por el servicio prestado, puesto que la firma apelante no se encuentra inscripta como comisionista o consignataria conforme puede corroborarse de las constancias obrantes en el expediente, resultando además desacertados e insuficientes los argumentos expuestos por la perito en relación a este punto.

2) *“Determine los rubros considerados por G. BREUER SOCIEDAD CIVIL para la determinación de la base imponible del impuesto sobre los IIBB”.*

En relación a este punto, la perito señala que la empresa consideró a los fines del cálculo de la base imponible del impuesto las notas de débito y las notas de crédito emitidas por todo concepto que se registran en las cuentas de ventas que detalló en su respuesta al punto N° 1) del informe presentado, a excepción de aquellas notas de débito emitidas a G. BREUER ABOGADOS SOCIEDAD CIVIL (compañía vinculada a G. BREUER SOCIEDAD CIVIL) en concepto de reintegro de gastos compartidos, las notas de débito emitidas a clientes extranjeros por sus trabajos prestados en el exterior y las notas de débito emitidas en concepto de "recupero de gastos". Además, adjunta "Anexo II" mediante el cual practica la determinación del impuesto y la compara con la efectuada y declarada por la recurrente.

Al respecto, corresponde aclarar que el punto de pericia en cuestión no solicitó explicación acerca de los conceptos que fueron excluidos por la firma a efectos de determinar la base imponible del tributo como así tampoco requiere al profesional actuante que efectúe una nueva determinación de dicha base, constituyendo ello una extralimitación en el desarrollo de su tarea sin dar respuesta a lo específicamente requerido, es decir, establecer cuáles son los conceptos que se incluyeron en la determinación de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos efectuada por la oferente de la probanza.

Del mismo modo, cabe resaltar que en el mencionado anexo, a los fines del cálculo de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la perito detrae del total de ingresos obtenidos los importes correspondientes a recupero de gastos por lo que dicha determinación resulta errónea conforme lo expresado al tratar el punto N° 1).

Por lo dicho, considero que no corresponde efectuar nuevos ajustes a la determinación practicada por D.G.R. a partir de lo manifestado en relación a este punto.

3) *"Determine la correspondencia o diferencias existentes, entre los saldos por gastos de trámites realizados por cuenta de sus clientes registrados contablemente y las deducciones de dichos gastos sobre los ingresos netos totales para determinar la base imponible del impuesto sobre los IIBB para los meses enero 2009 a diciembre 2012 (ambos inclusive)".*

Al respecto, cabe considerar lo expresado al tratar el punto N° 1) del informe pericial presentado. En consecuencia, se reitera no corresponde detraer los gastos de tramitación de los ingresos obtenidos por el servicio prestado

Sin perjuicio de lo expresado, en esta oportunidad, se observa que la perito vuelve a basar su análisis en las conclusiones obtenidas a partir de una muestra del total de las operaciones involucradas, por lo expresado, me remito a lo manifestado al respecto en párrafos precedentes.

Por otra parte, adjunta "Anexo III" a través del cual determina las diferencias existentes entre los importes consignados en las columnas "NOTAS DE DÉBITO EXENTO – NOTAS DE CRÉDITO EXENTO SEGÚN LISTADO DE VENTAS" y "SUMA RECUPERO DE GASTOS G BREUER ABOGADOS + TRABAJOS PRESTADOS A CLIENTES EXTRANJEROS EFECTUADOS EN EL EXTRANJERO + RECUPERO DE GASTOS". Se observa que la perito da por hecho seguro que el total de notas de débito y notas de crédito incluidas en la columna "Exento" del Libro I.V.A. Ventas constituyen gastos por trámites por cuenta de clientes, sin haber efectuado un análisis técnico concreto al respecto. En el mismo sentido, cabe referirse a los conceptos que certifica, a saber: recuperó de gastos compartidos, por trabajos realizados en el exterior y recuperó de gastos propiamente dichos. Además, puede observarse que para la confección del mencionado anexo ni siquiera se trabajó con información del Libro I.V.A. Ventas, sino con un "listado de ventas", tal como se observa a fs. 125 del expediente de cabecera.

Por todo lo expuesto, considero no le asiste razón a la recurrente en relación a lo que se intenta probar mediante los puntos de pericia N° 1), 2) y 3) del informe pericial, en consecuencia, resulta improcedente la deducción de los gastos de tramitación objeto de la controversia a los fines de determinar el monto correspondiente a la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por su parte, en lo atinente al planteo de la apelante en relación a supuestas acreditaciones improcedentes, corresponde analizar lo expresado por la perito de parte respecto al punto de pericia N° 4) del informe presentado:

4) *"Determine las acreditaciones que para cada mes corresponden en la Jurisdicción Tucumán, en concepto de retenciones, percepciones, recaudaciones bancarias, saldos a favor y otros pagos a cuenta, en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para el periodo enero 2009 a diciembre 2012 (ambos meses inclusive).*

En el informe adjunto, la perito incluyó como "Anexo IV" dos planillas: una denominada "DETALLE DE RETENCIONES Y PERCEPCIONES IIBB PROVINCIA DE TUCUMAN" mediante la cual expone el detalle de cada acreditación, y otra denominada "RESUMEN DE RETENCIONES/ PERCEPCIONES POR PERIODO Y AGENTE". Del cotejo de la información contenida en esta última con lo determinado en la resolución apelada, se verifica que la tarea realizada por la profesional actuante no incluyó el análisis de todos los anticipos solicitados en el punto de pericia, faltando detallar los importes correspondientes a los anticipos de los períodos 01 a 03, 07 a 09, 11 y 12/2009, 02/2010. Por otra parte, resulta pertinente resaltar que tampoco consideró la totalidad de las retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias declaradas por la apelante en sus DDJJs del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atento a que en el trabajo de ajuste

efectuado por la Autoridad de Aplicación sí fueron consideradas en función a la información obrante en sus sistemas informáticos, subsistiendo únicamente una diferencia de recaudación bancaria correspondiente al anticipo 07/2010 de \$5.354,56.

Lo expresado desvirtúa la planilla confeccionada por la perito, al no contener toda la información de retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias declaradas por la recurrente.

En virtud de todo lo expuesto, concluyo que la prueba pericial ofrecida no posee los fundamentos y documentación técnica que justifique un ajuste a la determinación de oficio practicada por D.G.R.

En consecuencia, propongo se dicte la siguiente resolución: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente G. BREUER SOCIEDAD CIVIL, C.U.I.T. N° 30-52562482-6, en contra de la Resolución N° D 704/17 de fecha 06/12/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 775-2013 ACTA DE DEUDA N°: A 775-2013 ETAPA IMPUGNATORIA".

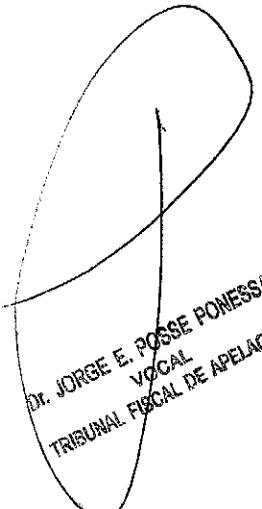
El señor vocal **Dr. José Alberto León** dijo: Comparto la reseña de los antecedentes, consideraciones y las conclusiones consignadas en los puntos I° a III° del voto del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa pero me adhiero a los fundamentos y conclusiones vertidos en su disidencia por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

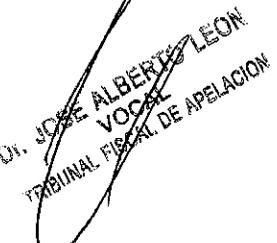
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:

1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente G. BREUER SOCIEDAD CIVIL, C.U.I.T. N° 30-52562482-6, en contra de la Resolución N° D 704/17 de fecha 06/12/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 775-2013 ACTA DE DEUDA N°: A 775-2013 ETAPA IMPUGNATORIA".

2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.



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

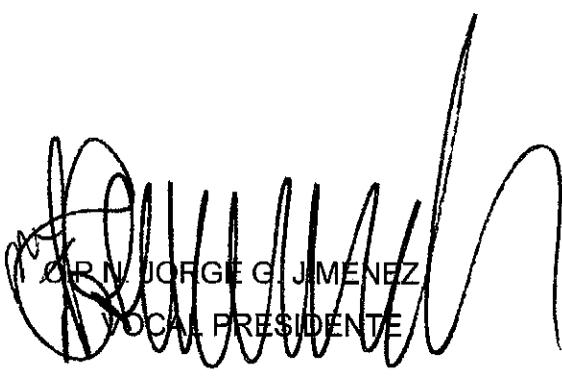


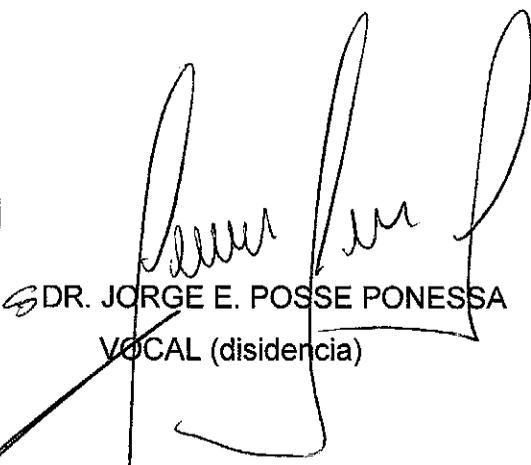
Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

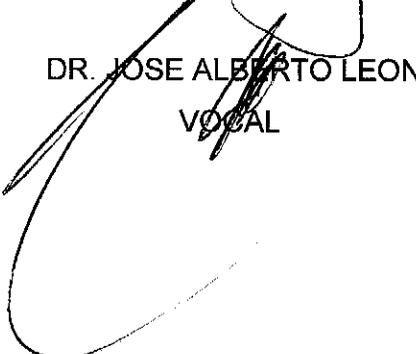


Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

HACER SABER


DR. N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (disidencia)


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ


DR. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION