

SENTENCIA N°: 180.../2022

Expte. N°: 382/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 20.....
días del mes de... SEPTIEMBRE..... de 2022, 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), a fin de tratar el expediente
caratulado: "GOMEZ JOSE GERARDO S/ RECURSO DE APELACION, Expte.
N° 382/926/2020 y Expte. N° 57455/376/D/2017 (DGR)" y;

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. 01/37 se presenta GOMEZ JOSE GERARDO e interpone Recurso de
Apelación en contra de la Resolución D 296/20 de fecha 22/09/2020, emitida por
la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs.
1205/1207 del expte DGR N° 57455/376/D/2017.

En ella se resuelve, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado
contribuyente en contra de las Actas de deuda N° A 3614-2017, A 3599-2017, A
3600-2017 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos-
períodos fiscales 2013, 2014 y 2015.

En su exposición de agravios el apelante manifiesta que la Resolución atacada
resulta nula por falta de motivación y violación al debido proceso al no haberse
expedido sobre el planteo de prescripción de los años 2013 y 2014, amén de que
la Autoridad de Aplicación realiza una interpretación errada de la norma aplicable
al caso en materia de prescripción. Considera que la DGR aplica a su
conveniencia las normas vigente para los períodos fiscalizados; mientras que él
entiende que atento a los períodos sujetos a verificación y la fecha de notificación
de las Actas de Deuda, resulta de aplicación las disposiciones de las leyes 8490 y
8794. Según esta última, el plazo de prescripción es de 5 años, por lo que desde

enero de 2013 se cuentan 5 años, prescribiendo la exigibilidad de dicho período en enero de 2018.

El apelante se agravia también de que el Fisco rechace el carácter de comisionista que manifiesta revestir, basándose en que no aportó instrumentos que acrediten su operatoria. El contribuyente sostiene que él se desempeña según los usos y costumbres, siendo el elemento de vinculación entre las partes la carta de porte. Cita los arts. 165, 166, 167, 168 del Código de Comercio en respaldo de sus dichos. Considera infundada la pretensión de la DGR de desconocer su actividad por no haber aportado el libro previsto en el art. 164 del Código de Comercio en la forma establecida por el mismo; ya que considera que, en primer lugar pretende la aplicación de un requisito que a la fecha está derogado y segundo, en que dicho libro SI fue aportado aunque en hojas móviles. El apelante bajo el título "Falta de valoración de la prueba", plantea que la DGR se apartó de la prueba ofrecida, prescinde de algunas y a otras no las considera. No puede manifestar el Fisco que analizó "toda la documentación", ya que no se tomó en cuenta los comprobantes venta líquido producto y las facturas por cuenta y orden de terceros.

Expresa que durante la etapa de prueba en la instancia impugnatoria solicitó informes a fleteros/comitentes para que describan la operatoria y las respuestas fueron evaluadas en forma parcial por el Fisco.

Las reglas de la sana crítica exigen la fundamentación de la decisión, es decir los motivos por los que se decide de una u otra manera. La valoración de la prueba debe ser completa. En el caso de marras hay una parcialización en la valoración de la prueba, por la descalificación total de la prueba testimonial, informativa y pericial, por lo que la resolución que apela se encuentra viciada de arbitrariedad, debiendo descalificarse como acto judicial.

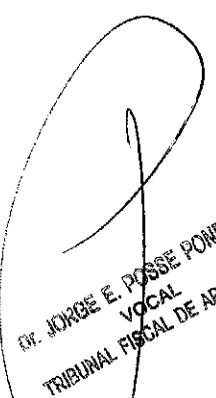
Se agravia que la DGR desestimó el dictamen del perito independiente al considerar que el mismo no se correspondía con la pericia propuesta porque realizó un análisis partiendo del acto administrativo Acta de Deuda N° 3358-2017, que determina deuda en el impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención. Yerra el Organismo atento a que el perito que realizó ambas pericias es el mismo y las conclusiones también lo son, ya que lo cuestionado en ambos casos es la actividad de intermediación.

A continuación realiza una descripción del desarrollo de su actividad, exponiendo que desarrolla dos actividades: Transporte Automotor de Cargas y Servicios de gestión y logística para el transporte, describiendo cada una de ellas. Cuando desarrolla la primera actividad mencionada, lo hace con la prestación directa del transporte a través de unidades propias. Su cliente emite la carta de porte donde figura Gomez Jose Gerardo como transportista, el chofer (empleado de Gomez) y el camión con su patente (propiedad de Gomez), además de detallar origen y destino de la mercadería. Una vez realizado el servicio, se realiza la factura con un punto de venta exclusivo adjuntando el original de la carta de porte. Cuando desarrolla esta actividad actúa como agente de retención cuando realiza compras de insumos y gastos. En la facturación de este punto de venta se detallan todas las operaciones de flete realizadas por cuenta propia.

Cuando desarrolla la segunda actividad referida, quien se presenta en sus oficinas o se comunica telefónicamente o vía internet, es el transportista/comitente, para solicitar la gestión de fletes para sus camiones. Gomez le da varias opciones de fletes para realizar, y cuando el Transportista/Comitente se decide por alguno, Gomez confecciona una "orden de carga" en la cual detalla: Datos de la Carga (cliente por cuenta y orden de terceros, producto, origen y destino y tarifa) y Datos de la Carta de Porte (intermediario del flete-Gomez-, transportista, chofer- empleado del transportista/comitente, carnet n°- empleado del transportista/comitente-; patente-camión propiedad del transportista/comitente). A través de esta orden de carga se puede conocer desde el inicio quien prestará efectivamente el servicio de transporte y quien es el intermediario.

Una vez que el transportista/comitente carga la mercadería, el cliente por cuenta y orden del comitente, confecciona la "Carta de porte" con los datos de la "Orden de Carga". Es la carta de porte el documento que respalda la operación misma del transporte. Una vez prestado el servicio, el transportista/comitente se presenta en el domicilio de Gomez con la carta de porte original conformada en destino más una factura por el servicio prestado con el n° de la carta de porte, producto y tarifa.

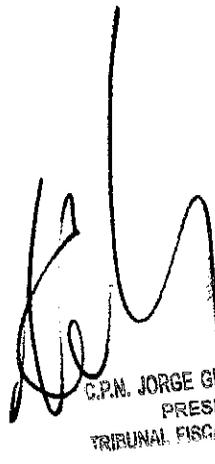
Con esa carta de porte original conformada, Gomez le realiza al cliente la factura de venta (con código exclusivo) "por cuenta y orden de terceros" en donde detalla:



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

el cliente por cuenta y orden de terceros, los flétes descriptos en forma individual por cuenta y orden el transportista /comitente, la cantidad (kg), importe, subtotal, IVA y Total.

Luego Gomez le emite al transportista/comitente el "comprobante cuenta de venta y líquido producto", en donde se detalla: n° de factura realizada por Gomez por cuenta y orden de terceros, datos del transportista/comitente, datos del flete (fecha, n° de carta de porte, n° de orden de carga, producto, origen, destino, kg, precio), n° de factura del transportista/comitente, detalle de la rendición de cuenta al comitente Gomez (descuenta anticipos si los hubo, la comisión y consigna el importe total del servicio prestado y facturado por Gomez y la liquidación del saldo de rendición con cheque) y por último la firma al pie del Transportista/Comitente.

El cliente por cuenta y orden de terceros (quien solicitara el flete) realiza el pago a Gomez quien actuó como intermediario en la gestión a través de transferencias bancarias o cheques. Gomez recibe dichos pagos y con ello paga los saldos de la rendición a los transportistas/comitentes, luego de descontar su comisión, con un cheque de la misma cuenta corriente en la que recibió el pago.

Expresa el apelante que lo relativo a toda esta actividad queda registrada en los libros contables: en el IVA ventas se registran todas las operaciones de los puntos de venta exclusiva para el servicio de gestión de logística para el transporte de carga y en el IVA compras se registran las facturas de los transportista/comitentes por el servicio realizado.

Toda la documentación y el circuito explicado demuestra que Gomez hace ejercicio habitual y a título oneroso de la gestión y logística del transporte a pedido del transportista/comitente, revistiendo el carácter de intermediario y siendo conocido por todas la partes intervinientes en el mismo.

A posteriori cita consideraciones vertidas por letrado apoderado de la DGR, como contestación a un informe solicitado por la Sala III de la Cámara Contencioso Administrativa en el marco de una medida cautelar solicitada por Gomez en el cual sostiene que la carta de porte es el título legal del contrato entre transportista y el usuario del servicio.

Como otro agravio el apelante plantea la improcedencia del reclamo impositivo por aplicación al caso de la teoría de los actos propios. Ello porque en primer lugar en la determinación realizada del año 2011 del impuesto sobre los Ingresos

Brutos Agente de Retención, no se realizó observación alguna respecto a la forma de registrar las operaciones en el libro IVA Compras ni en el modo en que se utilizaban las cuentas de venta líquido producto, ni en las transferencias de las retenciones. A pesar de que estas actuaciones tratan de otro impuesto, es el mismo contribuyente, al que no se le cuestionó la figura del intermediario, determinándose en dicha oportunidad solo diferencias por la falta de retención en la compra de combustible. En segundo lugar, el Fisco modifica la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, incluyendo la facturación de los puntos de venta exclusivos al servicio de intermediación de transporte, pero al momento de tomar en cuenta las retenciones sufridas por dicha facturación, no se las tiene en cuenta debido a que el contribuyente actuó como intermediario (según RD 97/06) practicando las transmisiones de retenciones a los terceros/comitentes. Asimismo, varios de mis comitentes (transportistas) fueron inspeccionados por la DGR requiriéndoles información de los certificados de retención por transmisión que les entrega al momento de la rendición en los comprobantes de cuenta y venta líquido producto y que ellos incluyeron como pago a cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Lo que la Autoridad de Aplicación sostenía es que dichos certificados presentaban inconsistencias porque los montos no habían sido informados por el agente y por lo tanto esos montos no estaban depositados. En tercer lugar, en fecha 18/04/2017 manifiesta haber sido notificado que se detectó el cómputo de retenciones por parte de sujetos pasibles de ellas, sin que las mismas hayan sido informadas en sus DJ de agente. Al contestar esta notificación manifiesta haber informado que en su actividad de intermediario/comisionista actúa como agente de transmisión, y que los agentes de retención son los clientes por cuenta y orden de los comitentes, los que figuran en el F.920 según lo requerido por la Resolución general N° 97/06; ante esta contestación no tuvo novedades por parte de la DGR, entendiendo que aceptaba sus dichos. Estas conductas de la DGR van en contra de la teoría de los actos propios que tiene respaldo jurisprudencial.

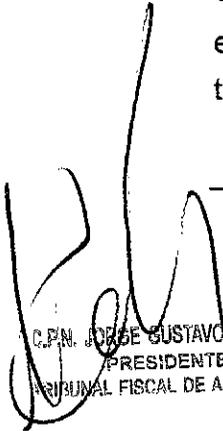
Como otro agravio que titula "Vacío legal en la forma de liquidación", el apelante esgrime que no consigue que la DGR emita un criterio de liquidación a pesar de todas las consultas realizadas por su parte, tanto en forma verbal como escrita.



Dr. JORGE E. POSSE POMESA
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

Considera que el haber dado de baja la actividad "Venta al por mayor en comisión o consignación de mercadería n.c.p." para dar de alta "Servicios de gestión y logística para el transporte de mercadería", no fue más que el ajuste a las pretensiones del Fisco, no de un reconocimiento de ningún tipo.

Como otro agravio, manifiesta que ante la falta de referencia en la resolución apelada a las sanciones, ante el supuesto de que entienda que corresponde las mismas, plantea su prescripción por la remisión que realizara el entonces art. 54 del CTP al art. 62 del Código Penal.

Seguidamente expresa que el Fisco nunca les solicitó la presentación de carta de porte. De todas maneras en fecha 20/09/2017 él las presentó como un hecho nuevo. Pudo presentar copias certificadas de 5 cartas de porte actuales, ya que las de los períodos fiscalizados no son posibles de recuperar ya que son entregadas en original para poder cobrar el flete y quienes la tienen son los clientes dadores de la carga. En esas copias surge su carácter de intermediario.

Ofrece pruebas documental, informativa y 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. 183/184 obra Sentencia Interlocutoria N° 306/21 del 01/09/2021 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 15/10/2021, concedida por el plazo de 10 días hábiles; luego pidieron una nueva prórroga en fecha 05/11/2021, que en este caso fue concedida por solo 5 días; para finalmente presentar dicho informe el día 18/11/2021 por parte del perito

designado por el apelante (fs. 226/237) y por el perito designado por la DGR (fs. 217/225).

Al encontrarse vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 19/11/2021: 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 la Resolución D 296/20 resulta ajustada a derecho.

En primer lugar, corresponde analizar el planteo realizado por el contribuyente en materia de prescripción, que no fuera formulado en la instancia impugnatoria, a pesar de los dichos vertidos en su recurso. En relación a este planteo, corresponde realizar un análisis minucioso de la normativa aplicable en la materia. Cabe efectuar las siguientes consideraciones:

Los períodos fiscales 2013, 2014 y 2015 no se encontraban prescriptos al momento de la notificación de las Actas de Deuda N° A 3614-2017, A 3599-2017 y A 3600-2017.

Corresponde realizar un análisis producto del dictado de las Resoluciones Generales N° 140/12 y 141/12. La modalidad de la declaración Jurada Anual fue modificada por la Autoridad de Aplicación a partir del período fiscal 2012, con el dictado de las citadas resoluciones por medio de las cuales se reemplazó el formulario de declaración jurada anterior, por los formularios F711/M y F.711 (Nuevo modelo).

Es muy diferente la situación de la determinación del impuesto, a partir de la presentación de dichos formularios, ya que en los mismos se debe declarar en primer término la base imponible anual, a la que por aplicación de la alícuota correspondientes se arriba al "total del impuesto determinado". Y sobre este impuesto determinado que es el "anual", se le detraen a continuación los anticipos generados, saldos a favor de períodos anteriores, retenciones, percepciones y recaudaciones bancarias, para recién arribar al saldo final a favor de la DGR y/o del contribuyente.

A partir de esta nueva modalidad de declarar el impuesto, que surge a través de la implementación de los nuevos formularios de las declaraciones juradas, no caben dudas que el tributo se determina en forma anual a partir del período fiscal 2012 en adelante.

Pasemos a analizar los distintos períodos fiscales. Los años 2013, 2014 y 2015 vencían en fecha 30/06/2014, 30/06/2015 y 30/06/2016 respectivamente (fechas de vencimiento de las DDJJ anuales). Es decir, no se encontraban prescriptos al momento de la notificación de las Actas de Deuda, acaecida en fecha 07/06/2018, atento a que los cinco años de prescripción se cumplían los días 30/06/2019, 30/06/2020 y 30/06/2021.

Notificadas las Actas de Deuda, y en aplicación del art. 63 del C.T.P., se suspendió el curso de la prescripción durante 1 año. Por ello, el nuevo vencimiento de la prescripción de los citados períodos operaba en fechas 30/06/2020, 30/06/2021 y 30/06/2022.

Asimismo, la segunda parte del inciso a) del art. 63 prevé la posibilidad de que esa suspensión por un año se prolongue más allá en el tiempo cuando mediare recurso previsto en este Código o acción o recurso previsto en Convenio Multilateral, que es lo que sucede en este caso.

De esa manera, la presentación de las impugnaciones a cada Acta de Deuda realizada en fecha 02/07/2018, procedió a prologar esa suspensión, la que continuará así, hasta sesenta días después de notificada la sentencia que recaiga en estos autos dictada por este Tribunal y que ya reviste el carácter de definitiva.

Por lo expuesto, corresponde considerar no prescripto los períodos fiscales 2013, 2014 y 2015 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En conclusión, la acción del Fisco para poder reclamar los períodos comprendidos en la determinación no se encuentra prescripta de ninguna manera, atento a los párrafos que anteceden.

En relación con el planteo realizado por el contribuyente acerca de que la DGR rechaza su condición de comisionista del transporte, este Vocal adelanta compartir el criterio sostenido por la Autoridad de Aplicación.

El Código de Comercio (vigente hasta el 31/07/2015 y aplicable por lo tanto a los períodos fiscales 2013, 2014 y 2015 determinados en estas actuaciones) preveía en el art. 164: *“Los empresarios o comisionistas de transporte, ..., están obligados a llevar un registro particular, con las formalidades de los artículos 53 y 54, en que se asentarán por orden progresivo de números y fechas todos los efectos de cuyo transporte se encarguen, con expresión de su calidad y cantidad, persona que los*

carga, destino que llevan, nombre y domicilio del consignatario y del conductor y precio del transporte”.

Asimismo los artículos 53 y 54 del mencionado Digesto preveían: Art. 53: “Los libros que sean indispensables conforme las reglas de este Código, estarán encuadernados y foliados, en cuya forma los presentará cada comerciante al Tribunal de Comercio de su domicilio para que se los individualice en la forma que determine el respectivo tribunal superior y se ponga en ellos nota datada y firmada del destino del libro, del nombre de aquel a quien pertenezca y del número de hojas que contenga...” Art. 54: “En cuanto al modo de llevar, así los libros prescriptos..., se prohíbe:

- 1° Alterar en los asientos el orden progresivo de las fechas y operaciones con que deben hacerse, según los prescripto en el artículo 45;
- 2° Dejar blancos ni huecos, pues todas sus partidas se han de suceder unas a otras, sin que entre ellas quede lugar para intercalaciones ni adiciones;
- 3° Hacer interlineaciones, raspaduras ni enmiendas, sino que todas las equivocaciones y omisiones que se cometan se han de salvar por medio de un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error;
- 4° Tachar asiento alguno;
- 5° Mutilar alguna parte del libro, arrancar alguna hoja o alterar la encuadernación y foliación”

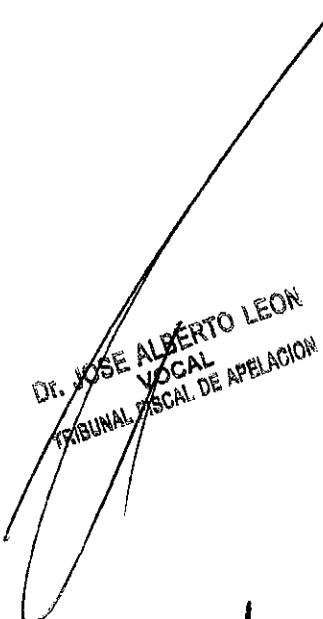
De la lectura e interpretación de los artículos transcritos surge evidente que el contribuyente al invocar su carácter de comisionista o intermediario en la prestación del servicio de transporte, debe cumplir con todo lo establecido en los mismos, como ser llevar el libro especial establecido en el art. 164 del Código de Comercio y de la manera en que dicho digesto lo prevé, ya que si no lo hiciera es el art. 55 del Código de Comercio el que establecía que no tendría valor en juicio a favor del comerciante a quien pertenezcan.

Concluyendo, no puede invocar, basándose en la prueba aportada durante las distintas etapas del procedimiento, que el contribuyente revista el carácter que invoca.

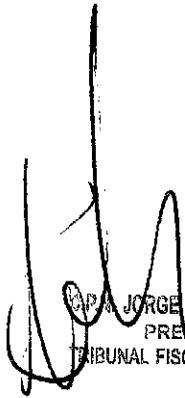
En relación con el planteo referido a la falta de valoración de la prueba, corresponde resaltar que la Autoridad de Aplicación amén de abrir la causa a



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

prueba en su oportunidad, al momento de dictar la resolución sí procedió a realizar el análisis de la prueba que fuera producida.

En la etapa impugnatoria, el contribuyente ofreció como prueba documental, la que fuera acompañada en la impugnación al Acta de Deuda N° A 3358-2017 en relación al impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención; a saber: originales de Liquidación de cuenta y venta líquido producto, originales de facturación por ventas, facturas originales de compras; originales de retenciones por transmisión, originales de F.920 y certificados de transmisión. Ofreció prueba pericial contable, consignando los puntos de pericia. Nunca ofreció (como erróneamente expresa en su recurso de apelación), prueba de informes a fleteros/comitentes para que describan la operatoria comercial con el contribuyente.

La DGR abrió a prueba la causa, haciendo lugar a la totalidad de las pruebas ofrecidas. El informe del perito contador fue presentado, contestando a los puntos de pericia propuestos en la impugnación.

Sin perjuicio de ello, en la presente instancia recursiva, ofrece prueba documental, informativa y pericial contable (agregando un nuevo punto de pericia). Como se manifestara en párrafos anteriores se hizo lugar parcialmente a las pruebas ofrecidas por medio de sentencia interlocutoria de fecha 01/09/2021.

Los peritos designados por las partes solicitaron una prórroga para la presentación del informe pericial en fecha 15/10/2021, concedida por el plazo de 10 días hábiles; luego pidieron una nueva prórroga en fecha 05/11/2021, que en este caso fue concedida por solo 5 días; para finalmente presentar dicho informe el día 18/11/2021 por parte del perito designado por el apelante (fs. 226/237) y por el perito designado por la DGR (fs. 217/225).

Como conclusión del análisis de las pericias presentadas, considero que el apelante, si bien se encuentra inscripto en dos actividades diferentes con dos códigos distintos, la actividad desarrollada es la misma. Realiza el servicio de transporte con camiones propios o realiza el servicio de transporte con camiones ajenos, pero la actividad sigue siendo la de servicio de transporte.

No puede el Sr. Gomez invocar su carácter de intermediario, amén de lo expuesto en párrafos anteriores, ya que la emisión de la factura por cuenta y orden de terceros a los efectos de gestionar el cobro de los fletes efectuados a los sujetos

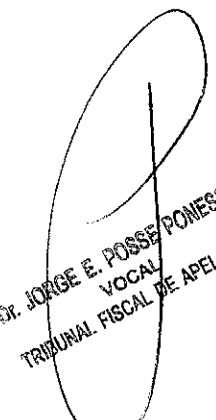
que solicitaron el servicio, es emitida con posterioridad a la emisión de la cuenta de venta y líquido producto. Esto debería ser realizado en forma inversa, la factura a los clientes que solicitaron el servicio de transporte debe ser realizada con anterioridad a la rendición de cuenta al fletero realizada a través de la cuenta de venta y líquido producto.

También se aparta de la verdad el apelante al manifestar que no se tuvo en cuenta la contestación de algunos de los oficios librados durante la etapa probatoria en la instancia impugnatoria; ya que, en primer lugar no ofreció prueba informativa alguna en esa oportunidad y en segundo lugar, las contestaciones a la que hace referencia se trata de respuestas a circularizaciones realizadas por la DGR en la etapa de la inspección y las mismas fueron analizadas en su conjunto, ya que, así como Viluco S.A. y Agriland Investments S.A. "reconocieron" su figura como intermediario, también hubo respuestas como la de Arcor S.A.I.C. (fs. 394) Aceitera General Deheza S.A. (fs. 427), Nicolás Remis (fs. 450), Cia. El Condor SACIFI (fs. 465), en la que manifestaron que el Sr. Gomez prestaba el servicio de transporte y que no había actuado como intermediario, ni por cuenta y orden de ellos.

En conclusión los fleteros son realmente proveedores de servicio y por ello debe ser incluidas dicha prestación de servicio como un servicio propio y el monto abonado formar parte de la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En relación con la supuesta vulneración por parte de la Autoridad de Aplicación de la teoría de los actos propios, lo mismo no debe ser atendido, ya que todos los casos citados por el contribuyente se refieren a un impuesto diferente al que resulta asunto de las presentes actuaciones.

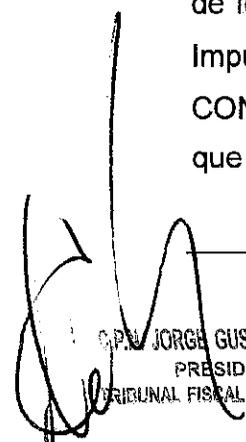
En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por GOMEZ, JOSE GERARDO, C.U.I.T. 20-08361191-0, en contra de la Resolución D 296/20 de fecha 22/09/2020 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, y en consecuencia CONFIRMAR la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.



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

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

I. Comparto y adhiero a las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, DR. José Alberto León, en lo que refiere a los antecedentes de autos y resolución parcial del caso. Asimismo disiento con la resolución de la causa con respecto a la prescripción de las obligaciones tributarias de los anticipos 01 a 04/2013 contenidos en el Acta de Deuda N° A 3614-2017, confirmada por el art. 1 de la Resolución DGR N° D 296/20, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.

II. Con respecto a la prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias en el ámbito local, la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en el Fallo **“Provincia de Tucumán – D.G.R – c. Diosquez, Gerónimo Aníbal s/ ejecución fiscal”**, hizo expresa remisión al precedente “Ullate” de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, adoptando en forma íntegra la doctrina sentada por “Filcrosa”.

En coincidencia con lo expresado, mediante Ley Provincial N° 8.490 (B.O. 30/03/2012), se dispuso derogar los artículos 55 al 63 del Cód. Tributario (art. 1 inc. 8 de la ley 8.490) y se sustituyó el artículo 54 del Cód. Tributario por el siguiente texto: *“Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Cód. Civil y el Cód. Penal según la materia de que se trate”* (art. 1° inc. 3 de la ley 8.490); con lo cual el legislador local ha positivizado el criterio jurisprudencial aludido y la tendencia que rige en la materia”.

Asimismo en un reciente fallo del Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en los autos **“Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs. Sermico S.R.L. s/ Ejecución fiscal”**, **Sentencia N° 462 de fecha 19/04/2022**, ante el agravio expuesto por la Provincia de Tucumán, el cual dice textualmente: *“...Aclara que esta modalidad de presentación de la declaración jurada anual fue modificada por la DGR a partir del período fiscal 2012, cuando se reemplazó el formulario de declaración jurada, por el formulario F.721 (Nuevo Modelo). Explica que es muy diferente la situación de la determinación del tributo, a partir de la presentación de dichos formularios, ya que en los mismos se debe declarar en primer lugar la base imponible anual, a la que por aplicación de la alícuota correspondiente se arriba al “total del impuesto determinado”. Y, sobre este impuesto determinado, que es anual, “se detraen a continuación los anticipos ingresados, saldos a favor de períodos anteriores, retenciones, percepciones recaudaciones bancadas, para recién arribar al saldo*

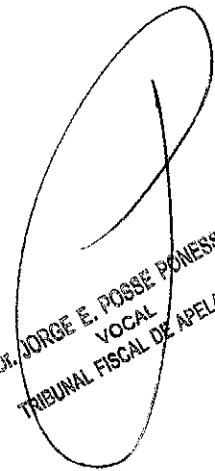
final a favor de la DGR y/o del contribuyente". A partir de esta nueva modalidad de declaración del impuesto, que surge a través de la implementación de los nuevos formularios de declaraciones juradas, no cabe duda que el tributo se determina en forma anual. A partir del período fiscal 2012 en adelante..."

Que el Máximo Tribunal rechazó el argumento esgrimido por la Provincia, con el siguiente argumento, a la cual esta vocalía se adhiere completamente: *"Por otro lado resulta contradictorio desde el punto de vista lógico y jurídicamente abusivo considerar que la obligación tributaria del IIBB tiene un vencimiento anual, pero a la vez ocasiona consecuencias gravosas para el contribuyente que, con la aplicación del criterio del recurrente, estaría obligado a pagar 'anticipos' previos, que generan intereses antes del referido vencimiento anual, corriendo la prescripción desde el vencimiento anual y no desde el momento en que son exigibles los anticipos. En consecuencia no existe ninguna razón jurídica que avale la pretensión de la actora, ni la Provincia tiene facultad para apartarse de lo normado por el Código Civil en el art. 3956 del referido digesto"* (CSJT, "Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs. Enrique R. Zeni y Cia S.A.C.I. A.F.E.I. s/ Ejecución fiscal", sentencia N° 464 del 02/5/2016). El criterio expuesto fue reiterado recientemente por este Tribunal (CSJT, "Provincia de Tucumán -D.G. R.- vs. Establecimiento Villa Rica S.C. s/ Ejecución fiscal", sentencia N° 1437 del 14/8/2019; "Discualco S.A. vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ Nulidad/Revocación", sentencia N° 55 del 12/02/2021).

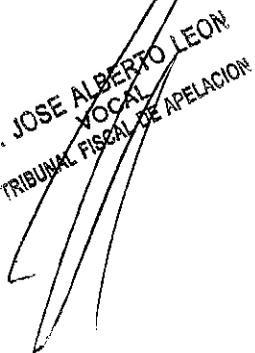
Por ello, en el presente caso, no existen dudas de la aplicación de las normas del Código Civil, respecto al inicio del cómputo y el plazo de la prescripción liberatoria, teniendo en cuenta que el contribuyente se agravia de las obligaciones tributarias correspondientes a los períodos 01 a 04/2013 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Acta de Deuda N° A 3614-2017, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

La suspensión de la prescripción y la interrupción, corresponde se analice conforme las disposiciones del Código Tributario Provincial (Ley 8964), teniendo en cuenta que la fecha de su modificación y su entrada en vigencia data del 29/12/2016 y la notificación de las actas de deudas son del 07/06/2018.

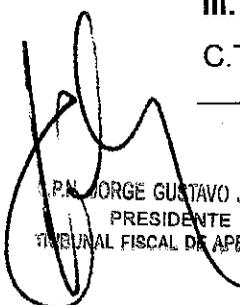
III. Para un mejor análisis de lo afirmado, debemos remitirnos al artículo 54 del C.T.P. (vigente al momento del perfeccionamiento del hecho imponible) el cual



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

dispone: "(...) Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate (...)".

En el caso que analizamos, el estatus jurídico de deudor tributario nace cuando se configura el hecho imponible del tributo reclamado. No siendo una situación jurídica cuyo origen sea actual, sus consecuencias deben valorarse según las normas que regían en el momento en el que se originó. En otras palabras, si bien el pago de la deuda tributaria es una consecuencia actual que debería afrontar el contribuyente, el conjunto de responsabilidades emergentes derivarían de una situación jurídica que no es actual y que por lo tanto debe regirse por la ley vigente al momento del nacimiento de la referida situación.

Esta solución, además está sustentada en la garantía constitucional de igualdad ante la ley dado que el estatus jurídico de contribuyente está organizado por el derecho de modo igualitario y presupone que un ciudadano en iguales circunstancias asume iguales obligaciones frente al Estado (art. 16 de la Constitución Nacional: *"la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas"*), principio que no puede ser alterado por ninguna norma de menor rango.

Por ello, el marco normativo para analizar el plazo e inicio del cómputo de la prescripción de la obligación tributaria correspondientes al período 01 a 04/2013 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Acta de Deuda N° A 3614-2017, es el Código Civil, anterior a la reforma introducida por Ley 27.077.

En lo atinente al plazo de prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias, la C.S.J.T. dejó establecido que es de aplicación el plazo quinquenal previsto en el art. 4027 inc. 3 del Cód. Civil, el cual dispone: "(...) Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos: (...) 3 De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos (...)".

Ya lo dijo la C.S.J.T., en el leading case Provincia de Tucumán DGR - c/Diosquez Gerónimo Aníbal S/ Ejecución Fiscal: "(...) Así las cosas, las cuestiones atinentes a la determinación del plazo (quinquenal) y al efecto solo suspensivo de la notificación de la determinación de deuda no arrojan mayores problemáticas, puesto que el aludido plazo coincide con aquel previsto en el art. 4027 inc. 3 del Cód. Civil (...)".

En lo que respecta al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, la jurisprudencia analizada sostuvo que: “(...) *en materia civil la prescripción corre desde que la deuda es exigible; esa exigibilidad de la obligación tributaria no se encuentra atada a la determinación de la deuda, mucho menos a la firmeza de dicho acto administrativo (...)*”.

En igual sentido, la Corte de Tucumán dijo: “(...) *Por otro lado resulta contradictorio desde el punto de vista lógico y jurídicamente abusivo considerar que la obligación tributaria del IIB tiene un vencimiento anual, pero a la vez ocasiona consecuencias gravosas para el contribuyente que, con la aplicación del criterio del recurrente, estaría obligado a pagar “anticipos” previos, que generan intereses antes del referido vencimiento anual, corriendo la prescripción desde el vencimiento anual y no desde el momento en que son exigibles los anticipos (...)*” (Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs. Enrique R. Zeni y Cía. S.A.C.I.A.F.E.I s/ Ejecución fiscal del 02/05/2016).-

De la lectura del Acta de Deuda N° A 3614-2017, practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, surge que el inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, debe computarse conforme lo dispone el art. 3956 del Código Civil, el cual dice textualmente: “(...) *La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación (...)*”. Por ello, el período es exigible y genera consecuencias jurídicas a partir de la fecha de su título, por lo que el comienzo del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, comienza desde que es exigible.-

Ello ha sido sostenido por la C.S.J.T. cuando manifestó en cuanto al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria que: “(...) *En este contexto, es dirimente el art. 3956 del Código Civil en cuanto determina que: “La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses comienza a correr desde la fecha del título de la obligación”. En el caso que nos ocupa, es irrelevante cualquier discusión semántica sobre el carácter o naturaleza de lo que la norma tributaria que regula el IBB (sea que se refiera a la modalidad de “agentes de percepción o retención” o a la denominada “convenio multilateral”), denomina como “anticipo”, atento a que el mismo es exigible y genera consecuencias jurídicas a partir de la fecha de su título, por lo que el cálculo sentencial sobre el comienzo del cómputo*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de la prescripción luce ajustado a derecho: (...)", (PROVINCIA DE TUCUMÁN - D.G.R.- C/ENRIQUE R. ZENI Y CIA. S.A.C.I.A.F.E.I. S/ EJECUCION FISCAL, Sentencia del 02/05/16, C.S.J.T.)".

En conclusión y en razón de lo expuesto, la obligación tributaria es exigible y genera consecuencias jurídicas a partir de la fecha de su título, por lo que el comienzo del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, comienza desde que es exigible.

IV. Con respecto a la suspensión de la prescripción de la obligación tributaria, el análisis debe efectuarse conforme el Código Tributario Provincial, Ley Provincial N° 8964 (B.O. 29/12/2016), ya que dicha norma se torna operativa para los efectos jurídicos mencionados, teniendo en cuenta que la notificación de las Actas de deuda fue efectuada en la fecha que se encontraba vigente la normativa provincial.

Por ello, respecto a la suspensión de la prescripción dentro del ámbito administrativo (procedimiento de determinación de deuda), rige el art. 63 del C.T.P. (tv), el cual dispone: "*(...) Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de la obligación tributaria. Cuando mediere recurso previsto en este Código o acción o recurso previsto en el Convenio Multilateral, la suspensión de la prescripción se prolongará hasta sesenta (60) días después de notificada la resolución o decisión respectiva que revista el carácter de definitiva (...)*".

V. Dejando aclaradas las cuestiones en torno a la prescripción de las obligaciones tributarias, corresponde analizar los argumentos expuestos por las partes, con respecto a la prescripción de los períodos 01 a 04/2013, intimados por el Acta de Deuda N° A 3614-17, confeccionada en concepto del Impuesto para los Ingresos Brutos.

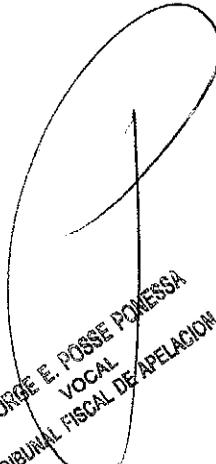
Teniendo en cuenta el vencimiento del período 04/2013 del Impuesto analizado, se puede observar que el Acta de Deuda fue notificada el 07/06/2018, fuera del plazo de 5 años del Art. 4.027 inc. 3, por lo que la constitución en mora al contribuyente no tuvo el efecto suspensivo en los términos del art. 63 inc. a) del Código Tributario de Tucumán (Ley N° 8964), para los períodos analizados.

De este modo, la DGR al momento de emitir la resolución apelada, conforme lo expuesto anteriormente, no poseía facultades para exigir la obligación tributaria correspondiente a los anticipos 01 a 04/2013 contenida en el Acta de Deuda N° A 3614-17, confeccionada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos.

VI.- En igual sentido y teniendo en cuenta la fecha de vencimiento de los períodos 05 a 12/2013 (acta de Deuda N° A 3614-17), 01 a 12/2014 (Acta de Deuda N° A3599-17) y 01 a 12/2015 (Acta de Deuda N° A 3600-17) del Impuesto analizado, los cuales se encuentran consignados en las mencionadas Actas, se puede observar que las mismas fueron notificadas el 07/06/2018, dentro del plazo de 5 años del Art. 4.027 inc. 3. Asimismo la constitución en mora al contribuyente tuvo efectos suspensivos en los términos del art. 63 inc. a) del Código Tributario de Tucumán (Ley N° 8964).

De este modo, al momento de emitir la resolución apelada y, conforme art. 63 del C.T.P., se encuentra suspendido el plazo de prescripción de los períodos 05 a 12/2013 (acta de Deuda N° A 3614-17), 01 a 12/2014 (Acta de Deuda N° A 3599-17) y 01 a 12/2015 (Acta de Deuda N° A 3600-17), por lo que las facultades para exigir las obligaciones tributarias contenidas en las Actas mencionadas, confeccionadas en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos, se encuentran vigentes por parte de la D.G.R.

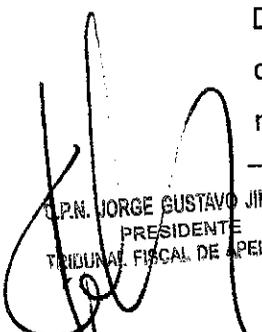
VII. En conclusión, propongo el siguiente voto: 1) HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GOMEZ JOSE GERARDO, CUIT N° 20-08361191-0 contra la Resolución N° D 296/20 de fecha 22/09/2020 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia DECLARAR PRESCRITOS los períodos 01 a 04/2013, intimados por el Acta de Deuda N° A 3614-17, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes; 2) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente GOMEZ JOSE GERARDO, CUIT N° 20-08361191-0 contra la Resolución N° D 296/20 de fecha 22/09/2020 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia CONFIRMAR los períodos 05 a 12/2013 (acta de Deuda N° A 3614-17), 01 a 12/2014 (Acta de Deuda N° A 3599-17) y 01 a 12/2015 (Acta de Deuda N° A 3600-17) confeccionadas en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

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.

Por ello:

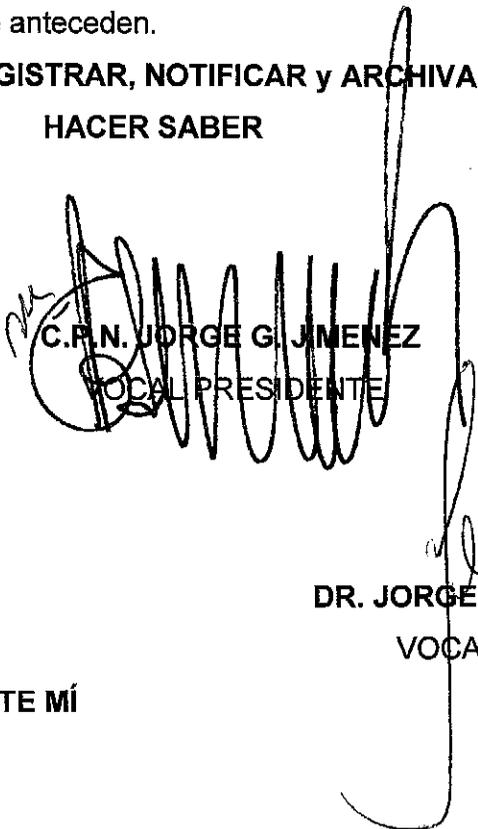
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

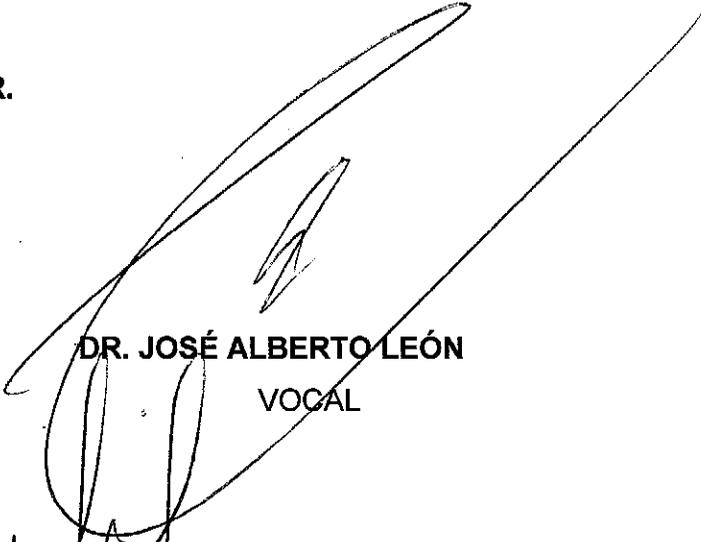
RESUELVE:

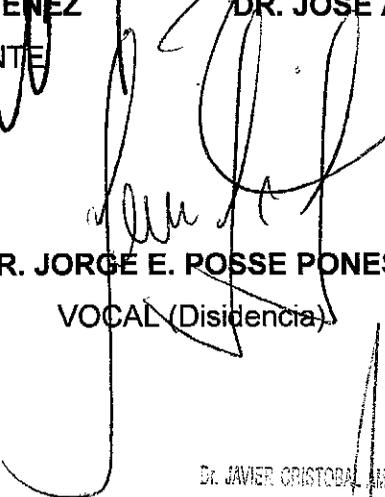
1- NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por **GOMEZ, JOSE GERARDO, C.U.I.T. 20-08361191-0**, en contra de la Resolución D 296/20 de fecha 22/09/2020 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Convenio Multilateral, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.

2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.

HACER SABER


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


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

ANTE MÍ


DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION