

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13 días del mes de ~~Diciembre~~ de 2022 se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del CPN Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como: "ARGENTI LEMON SA S/ RECURSO DE APELACIÓN", Expte. N° 399/926/2020 (Ref. Expte. EEAOC N° 16/340/A/2020 y agregados); y

CONSIDERANDO:

Que ARGENTI LEMON SA, CUIT 33-69722563-9, deduce Recurso de Reconsideración (fs. 277/278 expediente de cabecera) en contra de la Sentencia N° 102/2022 de fecha 22/06/2022 dictada por este Tribunal, por la cual se disponen medidas para mejor proveer. Mediante la mencionada resolución se solicitan aclaraciones y explicaciones del dictamen pericial, se requiere a la autoridad de aplicación informe respecto de determinadas operaciones, y se ordena al contribuyente el estricto cumplimiento de la Sentencia N° 22/2022 de fecha 18/02/2022 y en consecuencia aporte copia de toda la documentación oportunamente requerida en el artículo 4º, A) de la mencionada resolución.-

El contribuyente sostiene que la medida para mejor proveer se extralimita, no solo en los alcances de la misma, sino también en lo que refiere a la propia función y competencia de este Tribunal. Indica que aun cuando se pretendiera arribar a la verdad material, ello no puede escapar a los límites demarcados por la controversia debatida en el caso.-

Sostiene que su planteo consiste en la nulidad del ajuste practicado por la EEAOC, en razón de ser absolutamente imposible arribar a su composición cuantitativa; ni siquiera a partir del análisis del expediente tramitado ante la repartición. Afirma que tal situación se encuentra acreditada por la prueba pericial producida en esta instancia, que no ha merecido objeción por parte de la Autoridad de Aplicación.-

Expresa que no corresponde a este Tribunal realizar una fiscalización, ya que se estaría intentando salvar una parte del ajuste realizado por la EEAOC a partir de la prueba que se intenta coleccionar en esta etapa. Indica que este Órgano Jurisdiccional confunde su competencia, ya que estaría asumiendo facultades de verificación y fiscalización que le corresponden a la Autoridad de Aplicación.-

Afirma que la medida para mejor proveer intenta determinar cómo la EEAOC estableció las bases imponibles y determinó la tasa, porque en el expediente administrativo no hay ningún registro que permita reconstruir un mínimo método de trabajo. Sostiene que la resolución impugnada pretende alejar el debate de la cuestión sustancial, consistente en la nulidad del ajuste; que deriva de la inexistencia de sustento de los montos expresados en el acta de deuda.-

Manifiesta que la pericia contable no fue objetada por la EEAOC, por lo que no resulta legítima una medida para mejor proveer, atento a que las conclusiones del perito contador estarían legitimadas por el silencio de la Autoridad de Aplicación.-

Expresa que la Autoridad de Aplicación ya renunció a controlar la pericial contable, por lo que la medida –en cuanto le otorga intervención- implicaría una violación del principio de igualdad de las partes en el procedimiento.-

Afirma que ello tiene las siguientes consecuencias: en primer lugar implicaría una manifiesta alteración del procedimiento, ya que la EEAOC se negó a participar en la pericia y se le estaría concediendo una nueva oportunidad para controlar el informe. En segundo lugar, el requerimiento a la Autoridad de Aplicación referido a las operaciones categorizadas como ventas de productos agrícolas de extraña jurisdicción o como conceptos no vinculados a la base imponible, implicaría que este Tribunal no puede extraer dicha información del expediente, lo que ratificaría la nulidad articulada.-

Finalmente afirma que este Órgano Jurisdiccional no debe generar un nuevo contradictorio a partir de una fiscalización llevada a cabo en esta instancia; ya que en tal caso quedarían difusas las funciones y competencias del Tribunal y de la Autoridad de Aplicación.-

Una adecuada metodología de análisis de la cuestión impone verificar, en primer término, la admisibilidad del recurso deducido.-

El art. 153 CTP establece "El Tribunal Fiscal tendrá facultades para disponer medidas para mejor proveer. En especial, podrá convocar a las partes, a los peritos y a cualquier funcionario de la Autoridad de Aplicación para procurar aclaraciones sobre puntos controvertidos". Ello se complementa con el art. 18 del mencionado digesto que dispone "El Tribunal Fiscal tiene amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso con independencia de lo alegado por las partes, impulsando el procedimiento de oficio".-

El dictado de medidas para mejor proveer es una facultad potestativa del órgano jurisdiccional que no puede suscitar reparos o agravios a las partes, sino su más amplia colaboración, ya que tienden a lograr una justa composición de sus intereses. Las partes no pueden pretender beneficiarse con la ocultación de la verdad, ni fundar sus recursos en un supuesto derecho a la preservación de tal situación.-

El carácter irrecurrible de las resoluciones dictadas en materia probatoria surge de lo establecido por el art. 151 CTP; como también por los arts. 301 CPCCT y 326 del nuevo digesto, de aplicación supletoria. Tal atributo resulta aplicable a las medidas para mejor proveer dictadas con fundamento en el art 153 CPT. Ello es así por cuanto se trata de una facultad probatoria propia del órgano jurisdiccional, otorgada por la ley con el fin de esclarecer la verdad de los hechos controvertidos.-

Respecto de la irrecurribilidad de las medidas para mejor proveer se ha decidido "*La facultad de decretar medidas para mejor proveer es amplia, irrenunciable e independiente de las actividades de los litigantes, ya que el proceso se organiza a fin de lograr rectamente la administración de justicia según derecho y sobre la base de la verdad averiguada acerca de los hechos, a lo cual no puede renunciarse conscientemente (ED 63-235: 45-604). Al respecto, la parte a quien beneficie la ocultación de la verdad no puede invocar tal situación como un derecho (ED 31-759). En esta línea, el más Alto Tribunal de la Nación reiteradamente afirma que es deber de los jueces asegurar la necesaria primacía de la verdad jurídica, que reconoce base constitucional, concorde con el adecuado servicio de justicia (ED 44-194; 60-131), y que nada excusa la indiferencia de los jueces respecto de la objetiva verdad en la augusta misión de dar a cada uno lo suyo (ED 131-218; 149-667) (cfr. CSJT: sentencia N° 72, del 26-02-1997). Asimismo, el artículo 39, inciso 4, del CPCC, expresamente autoriza que se requiera a título de medida para mejor*

proveer, que se traigan a la vista expedientes vinculados con el pleito...Ello así, entonces, no ofrece el menor reparo que esta Corte procure -por conducto de la medida para mejor proveer ahora impugnada- tomar conocimiento integral del Decreto N° 2714/3 (SH) y de las actuaciones administrativas que precedieron y sucedieron a su dictado, en ejercicio de sus legítimas e irrenunciables facultades jurisdiccionales” CSJT in re “Monasterio Claudio Rene y Otros vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/Contencioso Administrativo”, Sentencia N° 67 de fecha 05/03/2007.-

En consecuencia, la medida para mejor proveer dictada por este Tribunal resulta irrecurrible, tanto por su finalidad, como por el régimen legal aplicable. Ello implica que el recurso de reconsideración deducido por el contribuyente resulta inadmisibile.-

Los argumentos expuestos resultan suficientes para rechazar el recurso interpuesto. Sin embargo, en atención a los agravios planteados, este Tribunal entiende que corresponde realizar una declaratoria exhaustiva del asunto, analizando la posibilidad de su procedencia.-

En este sentido debemos señalar que el derecho tributario, como parte integrante del derecho público, se encuentra regulado por la virtud de la justicia general y distributiva; a diferencia del derecho privado, regido por la justicia conmutativa. Las relaciones jurídicas de derecho público vinculan al Estado con los particulares – contribuyentes, cuyo contenido son potestades públicas y derechos subjetivos o intereses legítimos de igual naturaleza, en cuya correcta constitución, ejecución y extinción se encuentra comprometido el interés público. Por el contrario, las relaciones jurídicas de derecho privado vinculan a particulares, cuyo objeto consiste en derechos individuales, libremente disponibles por ser otorgados en interés privado de las partes.-

Se ha conceptualizado al interés público como “el complejo de principios y de normas de derecho público interno que regula la organización y el comportamiento de la administración pública directa e indirecta, las relaciones de esta con los administrados y las de sus distintos órganos y entes entre sí, a fin de que se logren y satisfagan las finalidades de interés general hacia las que debe tender toda la actividad de la administración” (Escola, Jorge Héctor, “El Interés Público”, Depalma, pg.32).-

El crédito determinado en autos consistente en una tasa -de naturaleza tributaria- por lo que el régimen jurídico aplicable a la relación sustancial y procesal es de derecho público. Ello implica que en la solución del caso se encuentra comprometido el interés público, consistente en la correcta determinación y recaudación del tributo.-

El procedimiento administrativo en general y el procedimiento determinativo en particular, poseen una función de garantía, tanto respecto del interés del particular, como del interés público.-

En este sentido se ha pronunciado la doctrina al sostener que *“el insoslayable respeto de los derechos individuales, por un lado, y la eficacia y eficiencia en la gestión con inmediatez del bien común procurada con razonabilidad, por otro, son, a nuestro juicio, los valores de rango constitucional que dan sustento al procedimiento administrativo como requisito formal inherente al ejercicio de la función administrativa del Estado”* (Comadira – Escola – Comadira, “Curso de Derecho Administrativo”, Abeledo Perrot, Tº II, pg. 1141).-

El carácter iuspublicístico del procedimiento determinativo y el interés público involucrado en la correcta fijación del crédito tributario, se ven reflejados en diversos principios que gobiernan y estructuran el cauce formal de dicha tarea, y la diferencian sustancialmente de procesos donde se ventilan intereses meramente privados.-

Entre estos principios se encuentra el de verdad material, que resulta opuesto al de verdad meramente formal que rige los procesos donde se dirimen intereses particulares y disponibles. Al respecto se ha dicho que *“A diferencia de lo que acontece en el proceso judicial civil, donde el juez circunscribe su función a las afirmaciones y pruebas aportadas por las partes, siendo ellas el único fundamento de la sentencia, en el procedimiento administrativo, el órgano que lo dirige e impulsa ha de ajustar su actuación a la verdad objetiva o material, con prescindencia de lo alegado y probado por el administrado, de esta manera el acto administrativo resulta independiente de la voluntad de las partes, a la inversa de lo que acontece en el proceso judicial, donde el acuerdo de los litigantes obliga al juez”* (Cassagne, Juan Carlos, “Derecho Administrativo”, Abeledo Perrot. Tº II, pg. 396).-

Yerra el contribuyente al pretender que este Tribunal dirima el presente conflicto como si su objeto fueran intereses particulares y disponibles, limitando su

actuación a la mera constatación de la verdad formal, y con absoluta prescindencia de la realidad de los hechos.-

La jurisprudencia del Superior Tribunal de la Nación y de la Provincia ha evolucionado en el sentido de establecer que resulta un deber del órgano jurisdiccional y no una simple facultad; la elucidación de la verdad objetiva que subyace al conflicto, en todo tipo de procesos.-

Si bien es cierto que la acreditación de las circunstancias de hecho debe ser objeto de comprobación ante los jueces por parte de los interesados; ello no excusa la indiferencia de éstos respecto de su objetiva verdad. La renuncia consciente a la realidad es contraria al correcto ejercicio de la función jurisdiccional.-

La interpretación de dispositivos procesales no puede prevalecer sobre la necesidad de dar primacía a la verdad jurídica objetiva, de modo que su esclarecimiento se vea turbado por un excesivo rigor formal, incompatible con un adecuado servicio de justicia y las reglas del debido proceso; máxime cuando la necesidad de acordar prevalencia a la primera reconoce base constitucional, derivada del art. 18 de la Constitución Nacional.-

En síntesis, los jueces no pueden renunciar a la verdad jurídica objetiva por consideraciones meramente formales, por lo que los tribunales siempre deben determinar la verdad sustancial por encima de los excesos rituales. Lo contrario implicaría una abdicación incompatible con el ejercicio de la función jurisdiccional que acarrearía la nulidad de la sentencia dictada en tales condiciones.-

Al respecto se ha pronunciado el Superior Tribunal de la Provincia al sostener *"Incurrir en arbitrariedad y por ende es descalificable como acto jurisdiccional válido, la sentencia que, soslayando injustificadamente las facultades instructorias que le acuerda la ley procesal, resuelve el litigio en función de una aplicación mecánica y sesgada de las cargas probatorias, con prescindencia de elementos de juicio que resultaban incontrastablemente conducentes para el esclarecimiento de la verdad material u objetiva"*. CSJT *in re* "Baguena María del Carmen vs. Provincia de Tucumán - Dirección de materiales y construcciones escolares s/ cobros (ordinario)", Sentencia N° 1210 de fecha 06/10/2016 (Doctrina Legal).-

Otro principio fundamental del procedimiento administrativo tributario es el de legalidad, según el cual, no hay tributo sin una ley previa que lo establezca. Este axioma exige que las contribuciones sean establecidas por una ley en sentido

formal y material; y vincula tanto al Estado como al contribuyente, por cuanto la medida del tributo no puede ser mayor ni menor a la establecida por la ley.-

El art. 3 del CTP, aplicable al caso de acuerdo a lo establecido por el art. 12 de la Ley 5020 establece "Solo la Ley puede: 1. Crear, modificar o suprimir tributos; definir el hecho imponible, fijar la alícuota del tributo y la base de su cálculo e indicar el sujeto pasivo..."-.

El mencionado principio impone a este Tribunal establecer con precisión la conformidad de la determinación tributaria con la norma que la fundamenta. En consecuencia, las partes no pueden agraviarse por el despacho de medidas tendientes a constatar el fiel cumplimiento de la ley tributaria, tanto por el contribuyente, como por la Autoridad de Aplicación.-

Corresponde señalar que el agravio fundamental expuesto en la apelación consiste en la falta de producción de las pruebas conducentes por parte de la EEAOC; cuya consecuencia sería que la determinación de la tasa no se ajustaría a la realidad material objetiva.-

La oposición a la medida para mejor proveer no resulta atendible, ya que implica una contradicción del contribuyente con sus propios actos. Ello así por cuanto dicha medida tiene por objeto requerir aclaraciones, explicaciones y documentación respecto de las pruebas oportunamente ofrecidas por las partes, cuya producción fue ordenada en esta instancia. Las medidas probatorias fueron ordenadas -precisamente- como consecuencia de la falta de producción por parte de la EEAOC, situación que fundamenta la pretensión recursiva.-

De otro lado, la deducción del recurso de reconsideración tampoco resulta consistente con la previa aceptación incondicional de la apertura a pruebas y despacho de los medios probatorios ordenados por Sentencia N° 22/2022 del 18/02/2022. La medida dispuesta consiste en una simple consecuencia de aquella, ya que se limita a solicitar aclaraciones o explicaciones del dictamen pericial, tanto al perito como a la Autoridad de Aplicación; así como efectiva adjunción de la documentación que ya se encontraba proveída en la mencionada resolución.-

La diligencia ordenada tampoco implica una nueva verificación o fiscalización para la cual este Tribunal resultaría incompetente. Conceptualmente se distinguen las tareas fiscalización y verificación, señalando que las primeras conllevan el control del correcto cumplimiento de las obligaciones y deberes formales y

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sustanciales que tienen los sujetos pasivos para con la administración fiscal, mientras que las segundas implican comprobar la efectiva producción del hecho imponible. Ninguna de tales funciones es desempeñada por este Órgano Jurisdiccional, que se limita a ejercer las facultades instructorias otorgadas en el marco del recurso de apelación. La medida dispuesta no se aplica en forma directa sobre la actividad comercial del contribuyente, con el objeto de verificar o fiscalizar el cumplimiento de sus obligaciones; sino sobre la prueba producida en autos, con la finalidad de que la misma sea aclarada y explicada.-

La resolución impugnada se limita a requerir las aclaraciones conducentes referidas al material probatorio ofrecido por las propias partes, relativos a la determinación tributaria elaborada por la Autoridad de Aplicación. Las explicaciones solicitadas encuentran sustento en las facultades otorgadas a este Tribunal por el CTP, sin ordenar nuevos elementos de prueba diversos a los existentes en estas actuaciones.-

Tampoco resulta acertado que la falta de impugnación del dictamen pericial por parte de la EEAOC impida a este Tribunal solicitar aclaraciones al perito o a las partes; y que en caso de requerirlas se produciría una vulneración de su derecho de defensa.-

Por el contrario, la medida para mejor proveer tiende a obtener una correcta composición del material probatorio ofrecido por los justiciables, a efectos de establecer la verdad material objetiva que subyace al presente conflicto. Ello tiene la finalidad de establecer -en definitiva- el estricto cumplimiento de la ley por parte del contribuyente y de la Autoridad de Aplicación.-

Al respecto se ha dicho que *"el acto administrativo de determinación de oficio debe reflejar la verdad sustancial de los hechos, puesto que debe entenderse como un instrumento que debe asegurar que en el desarrollo de la actividad administrativa se indague la existencia y verdadera medida del hecho imponible, para poder subsumirlo en la norma adecuada y el mandato del legislador se cumpla en su justa y exacta medida. O, lo que es lo mismo, el accionar del fisco debe encontrarse dirigido a obtener el cumplimiento estricto de la norma jurídico tributaria, toda vez que la tutela del interés fiscal debe contenerse dentro de la ley y nunca más allá. Por tal razón debe procurar la obtención de la verdad material, para una precisa subsunción de los hechos tributarios relevantes en la hipótesis legal, lo*

contrario implicaría contrariar el principio de legalidad" (Bertazza [Dir.], "Ley 11.683 de Procedimiento Tributario Comentada", La Ley, 2019, Pg. 881).-

De acuerdo a lo dicho, podemos concluir que el recurso deducido, sin perjuicio de ser inadmisibile; tampoco resulta procedente.-

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

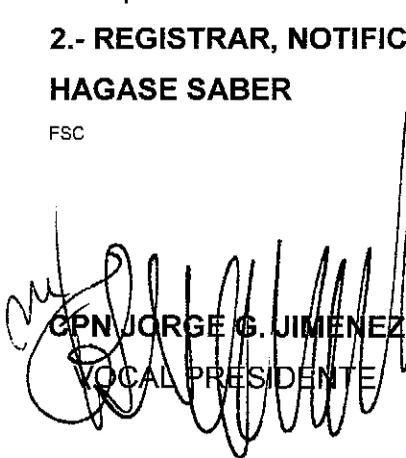
RESUELVE:

1.- **DECLARAR INADMISIBLE** el recurso de reconsideración interpuesto por ARGENTI LEMON SA, CUIT 33-69722563-9, en contra de la Sentencia N° 102/2022 dictada por este Tribunal en fecha 22/06/2022, por la cual se disponen medidas para mejor proveer; la que deberá ser estrictamente cumplida en el plazo de 15 días dispuesto por decreto del 08/07/2022, computado desde la notificación de la presente.-

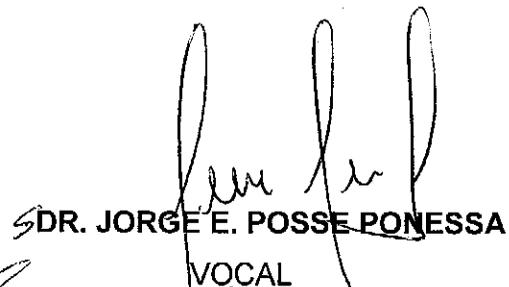
2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR**, y oportunamente **ARCHIVAR**.-

HAGASE SABER

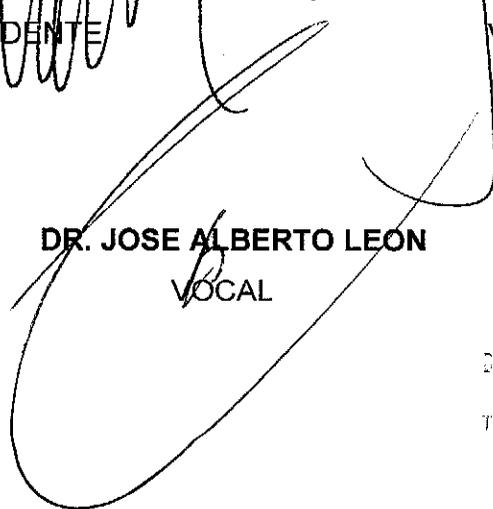
FSC



CPN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

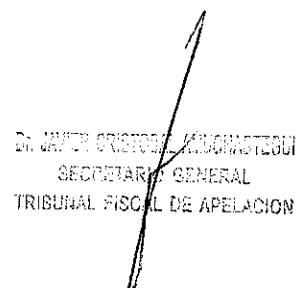


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



DR. JAVIER CRISTOFARI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

