DICTAMEN Nº 384
REF: E20-2020-4631-A S/CAR FRANCE AUTOMOTORES SA CUIT 33-71204776 S/ RECURSO DE APELACIÓN.----------

DE: ASESORÍA GENERAL DE GOBIERNO
PROVINCIA DEL CHACO
DR. JORGE PABLO ALEGRE

A: SUBSECRETARÍA DE LEGAL Y TÉCNICA
DR. CRISTIAN ROLON MOTTER
PROVINCIA DEL CHACO

De mi consideración:

Se requiere la intervención de esta Asesoría General de Gobierno con motivo del recurso de apelación y nulidad interpuesto subsidiariamente por el Dr. Luis Gabardini, como apoderado legal de la firma Car France SA – C.U.I.T. Nº 33-71204776-9, con domicilio constituido en Av. 25 de Mayo N° 1324 de la Ciudad de Resistencia, contra la Resolución Interna (R.I.) Nº 390 de fecha 23 de agosto de 2019 (fs. 140/141) del organismo fiscal que resuelve rechazar por extemporánea la impugnación interpuesta por el contribuyente Car France SA contra la Corrida de Vista N° 027/2019 e intima la deuda que asciende a la suma de Pesos Sesenta y Un Millones Ochocientos Veinticuatro Mil Treinta y Cinco Pesos con Ochenta y Siete Centavos ($61.824.035,97),

I. Hechos: En efecto, en fecha 16 de septiembre de 2019 (fs. 148/159), se presentó la recurrente e interpuso recurso de revocatoria, apelación y nulidad en subsidio contra la R.I. Nº 390/2019 de fecha 23/08/19.

El acto cuestionado, rechaza por extemporánea la impugnación interpuesta por el contribuyente Car France Automotores SA a fs. 115/131 contra la Corrida de Vista Nº 027/2019 (fs. 109/111) de fecha 30/04/2019 respecto de los montos que constan en la Planilla Anexa determinativa de hechos y montos imponibles, cuya suma total asciende a Pesos Sesenta y Un Millones Ochocientos Veinticuatro Mil Treinta y Cinco Pesos con Ochenta y Siete Centavos ($61.824.035,97), conforme detalle

COPIA DIGITAL

obrante en el punto 1.- en concepto de Impuesto Ingresos Brutos, Adicional Ley N° 666-K y Recargos.

Así, la Administración Tributaria Provincial (A.T.P) resolvió el recurso de revocatoria impetrado no haciendo lugar al mismo, y dispuso la elevación del recurso de apelación en subsidio a la Cámara Fiscal que ejerce el Poder Ejecutivo Provincial con intervención de esta Asesoría General, conforme R.I. Nº 390/19 A.T.P.

La ATP no hizo lugar a la producción de las pruebas ofrecidas por la recurrente (informativa y pericial contable) atento a que en el caso, el debate está centrado exclusivamente en la aplicación de la ley y no en cuestiones de tipo contables, de registros impositivos o de relevamientos de datos foráneos y para lo cual el organismo tiene facultades para auditar y resolver. Tampoco existieron medidas de mejor proveer a sustanciar, y atento lo dispuesto en el Código Tributario Provincial – Ley Nº 83-F (C.T.P.) art. 6º, se dispuso llamar autos a resolver.

En cuanto a la procedencia formal del recurso conforme constancias de autos, corresponde analizar los requisitos de admisibilidad de la presentación, dado que el escrito impugnatorio fue interpuesto dentro de los plazos legales vigentes, conforme el art. 47° del CPT. Así también, el Dr. Gabardini ha justificado se personería.

Por otro lado, si bien el recurrente no dio cumplimiento a la regla de "pago previo" establecida en el art. 45º párrafo "in fine" del C.T.P. No obstante la irregularidad procesal señalada, que "strictu sensu" no habilitaría la admisibilidad formal de la medida recursiva incoada por violación a la ley de rito aplicable, esta instancia, con carácter restringido y excepcional, e interpretando con amplio criterio la aplicación de las garantías constitucionales del debido proceso y defensa en juicio a favor del reclamante, se considerará la cuestión de fondo planteada.

II. Alegaciones de la recurrente: En breve síntesis se señala los siguientes agravios:

Expresa, que si bien su impugnación se consideró extemporánea, -lo cual niega expresamente- su parte ya había planteado la misma al momento de contestar la prevista planteada por el inspector, conforme

COPIA DIGITAL

surge a fs. 93, por lo cual no sería procedente entender que hubo conformidad ya que es clara la intención de su mandante de no conformar la pretensión del fisco.

Señala que los agravios que se presentan son contra la Corrida de Vista N° 027/2019, dado que la RI N° 390/2019 que oficia la determinación de oficio de la deuda, en sus considerandos no agrega ningún elemento nuevo que amerite su crítica, ya que solo se refiere a presentación extemporánea.

Centra su impugnación en el procedimiento de verificación, contra las planillas practicadas y la deuda determinada en consecuencia, notificadas mediante acta de fecha 21/12/2018, lo cual se repite en la CV N° 02/2019 porque, según su entender, a) se desconoce la vigencia del nuevo Código Civil y Comercial de la Nación y los cambios introducidos en el instituto de la Concesión, eludiendo la expresa remisión del Código Tributario Provincial en lo no previsto; b) ignora el principio de la realidad económica, por el cual la base imponible sobre los ingresos brutos es la diferencia entre el precio de compra a fábrica y el de venta al público, cuando no existe otra manera de determinar el margen comisional de la actividad; c) altera los efectos fiscales del régimen de concesión pretendiendo que todos los beneficios obtenidos por el concesionario que reducen el precio de compra a fábrica (v.gr. bonificaciones por cumplimiento de objetivos de compra) constituyen ingresos gravados por el impuesto sobre ingresos brutos, cuando ello no tiene que ver con las ventas de la empresa a clientes.

Seguidamente, la recurrente cita una jurisprudencia de la Sala A de la Cámara Federal de Mendoza, que entiende es similar al caso de marras; y efectúa un análisis del nuevo Código Civil y Comercial Argentino, las facultades delegadas por las Provincias a la Nación y la regulación del contrato de Concesión regulado en el art. 1502°.

Asimismo, se refiere al Código Tributario del Chaco y el tratamiento que efectúa sobre el instituto de la Concesión, el hecho y la base imponible, considerando que es no cualquier "ingreso bruto" es la base del impuesto, sino aquel que represente el valor o monto total en valores monetarios en especie o en servicios que produce la actividad gravada. Manifiesta que la ATP pretende gravar algo que no es la retribución generada

COPIA DIGITAL

por la actividad gravada y que tampoco es representativo de una verdadera "capacidad retributiva", que se aparta de la realidad económica con la reglamentación de un contrato de concesión cuando el CCyCN ha despejado cualquier duda al respecto.

Continúa diciendo que aunque la actividad del concesionario es excluida (discriminada irrazonablemente) de los alcances del art. 132° del CTP, en nada cambia su base imponible dado que sus ingresos brutos" son una margen conforme las normas del art. 129° del CTP en cuanto dispone que "es la retribución por la actividad ejercida". Se refiere a lo que entiende por "bases imponibles especiales".

Efectúa un análisis de los derechos constitucionales que entiende violados por el acto administrativo atacado, como así también a su supuesta inconstitucionalidad por violación al art. 13° inc. 1° de la CP, art. 75° inc. 12° de la CN y a los principios de capacidad contributiva, proporcionalidad, igualdad, razonabilidad, derecho a ejercer toda industria lícita, y libre competencia, a lo cual me remita en razón de la brevedad.

Plantea reserva del Caso Federal y culmina con petitorio de estilo.

A fs. 162/163 introduce hecho nuevo, acompañando fallo dictado recientemente que entiende, trae luz a la cuestión planteada, dictado en fecha 30/08/2019 por la Sala III en lo Contenciosos Administrativo de la provincia de Tucumán, caratulado: "Yuhmak SA c/Provincia de Tucumán- DGR s/acción declarativa de certeza", Expte. N° 535/2017.

III. Alegaciones de la ATP: En resumen se destaca lo siguiente:

Con fundamento en la independencia de las previsiones consagradas en el Código Civil y Comercial de la Nación y fundado en la autonomía del Derecho Tributario, en la potestad tributaria originaria que tienen las Provincias y en el principio de legalidad, la tipificación realizada por la Provincia del Chaco con basamento en el ordenamiento provincial respecto de la unidad de medida (base imponible), utilizada para cuantificar el impuesto sobre los ingresos brutos que tiene como hecho imponible el ejercicio de una actividad, resulta plenamente válida y vigente al momento de realizarse la

COPIA DIGITAL

inspección, por los períodos fiscales auditados, por lo que la concesionaria debe calcular el gravamen considerando el monto total de los ingresos brutos devengados en el período fiscal, tal como se lo venía haciendo y no al margen ganancial o de la comisión como pretende realizar la recurrente, dado que al momento de dictar el acto determinativo, tales atribuciones se encontraban vigentes.

Respecto a que se ignora el principio de realidad económica, por el cual "la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos es la diferencia entre el precio de compra de fábrica y el de venta al público, cuando no existe otra manera de determinar el margen comisional de la actividad", por el contrario, el principio aludido, faculta a la Administración a desconocer las formas negociales sin necesidad de recurrir a procedimientos impugnatorios específicos, dado que de los controles realizados por la ATP en la inspección, surge que el ajuste de la base imponible procede de las diferencias con AFIP/DGR y Registros IVA Ventas a las cuales se le dedujo los importes de ventas de bienes usados aceptados como parte de pago de unidades nuevas. Por otro lado, dese el 04/2016 al 07/2017, la firma dedujo de sus bases imponibles de impuesto a los ingresos brutos, el costo de las unidades nuevas vendidas, de lo que se desprende que lo actuado por la ATP no se contrapone con el principio de la realidad económica.

Sostiene que el art. 1° del CTP, en los casos de sucesiones de leyes en el tiempo, serán aplicables para determinar el gravamen y la graduación de la multa, la ley vigente en el momento en que el hecho imponible se realice o produzca, salvo el caso de leyes con efecto retroactivo, y, teniendo en cuenta lo señalado por el art. 2° de la ley N° 2964, rige para el futuro, señalando expresamente en su art. 6° que rige a partir del 1° de enero del año 2019, no estando incluida en consecuencia, la determinación ya que se realizó con anterioridad a su entrada en vigencia.

Determina que la actividad llevada a cabo por la recurrente es una actividad típica de comercialización de bienes y debe circunscribirse a los principios generales que define el CTP, convalidado por la CSJN el 14/02/2017, suspendiendo la medida cautelar del contribuyente.

Así, el CTP trata expresamente la posibilidad de utilizar bases imponibles especiales a las concesionarias o agencias oficiales, en el art.

COPIA DIGITAL

132° inc. f) al establecer que: "... esta disposición no será de aplicación en los casos de operaciones de compra-venta que por cuenta propia efectúen intermediarios citados en el párrafo anterior. Tampoco para los concesionarios o agentes oficiales de venta, los que se regirán por las normas generales ...". Por este motivo, no corresponde remitirnos a la norma de derecho privado ya que surge claramente que al contribuyente le corresponde tributar por el valor o monto total de lo devengado en las ventas y no por el margen ganancial de dichas operaciones, teniendo en cuenta los períodos fiscales auditados - 01/2014 al 07/2017- y que al momento de la inspección no se encontraba vigente el art. 132° a pto. 6). De ello surge claramente que corresponde en el caso, la aplicación del art. 1° del CTP, en el sentido de que, las leyes rigen para el futuro y no se aplican retroactivamente.

Entiende por otro lado, respecto al hecho y base imponible, que resulta de aplicación el art. 129° del CTP que establece que "... el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada ... se considerará ingreso bruto la suma total devengada en concepto de venta de bienes, de remuneraciones totales obtenidas por los servicios, la retribución por la actividad ejercida, los intereses obtenidos por préstamos en dineros o plazos de financiación, o en general, el de las operaciones realizadas ....".

Ello se pudo observar en las notas de crédito emitidas por la firma Renault Argentina SA a la firma recurrente en las cuales los concepto se refieren a "Incentivos por volumen", así, en los registros de Car France SA, las notas de créditos mencionadas se imputa en forma negativa, deduciéndose el IVA crédito fiscal, y las retribuciones grabadas a través de los incentivos, exteriorizados por las notas de créditos emitidas por Reanult Argentina SA, cumplen con el requisito de habitualidad prescripto por el art. 23° del CTP.

IV. Conforme lo expuesto precedentemente, este organismo asesor entiende que, respecto del accionar de la Administración Tributaria Provincial, en relación a la inspección bajo análisis y determinación de la deuda, se ajusta a derecho, correspondiendo aplicarse la ley vigente al momento de la inspección, por el principio de la irretroactividad de la ley, establecido en el art. 1° del CTP, siendo la materia impositiva una cuestión no delegada por las Provincias a la Nación.

COPIA DIGITAL

Asimismo, respecto al fallo citado como hecho nuevo, el mismo rige para el caso concreto, no siendo esta instancia competente para resolver su aplicación por analogía.

En este entendimiento, la ATP es el organismo de aplicación de la normativa vigente, no observándose vicios en el procedimiento, defecto de forma o incompetencia del órgano, que sustente la nulidad planteada por la firma recurrente.

Por lo tanto, el organismo fiscal ha actuado y ejercitado sus funciones en el marco del ordenamiento legal aplicable y en específico ámbito de su competencia, no adoleciendo de vicio alguno el acto administrativo impugnado por la recurrente.

Considerando, que del recurso en análisis no surgen alegaciones fácticas ni jurídicas que hagan revocar por ilegítima la decisión recurrida; esta Asesoría General de Gobierno considera, que corresponde rechazar por improcedente el recurso de nulidad y apelación en subsidio interpuesto por la firma Car France S.A. contra la Resolución Interna Nº 390/2019 del Organismo Tributario Provincial.

Atentamente.

ASESORIA GENERAL DE GOBIERNO

14-09-2020

Dr. Jorge Pablo Alegre
Asesor General de Gobierno
Provincia del Chaco

COPIA DIGITAL