DICTAMEN Nº 605

REF: E20-2020-6405-A S/RECURSO DE APELACIÓN C/RESOLUCIÓN N° 336/2019 DONNET SA.----------

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

A LA DIRECCIÓN DE CONTRALOR Y NORMATIZACIÓN
SUBSECRETARÍA LEGAL Y TÉCNICA
PROF. RAMONA BEATRIZ RODRIGUEZ
PROVINCIA DEL CHACO
SU DESPACHO

COPIA DIGITAL

De mi consideración:

Se requiere la intervención de esta Asesoría General de Gobierno con motivo del recurso de apelación y nulidad interpuesto subsidiariamente al de revocatoria por la firma Pablo Eloy Donnet SA– C.U.I.T. Nº 30-53845762-7, con domicilio constituido en Av. Italia N° 50 de la ciudad de Resistencia, contra la Resolución Interna (R.I.) Nº 336 de fecha 17 de julio de 2019 (fs. 155/163) del organismo fiscal que resuelve no hacer lugar a la impugnación interpuesta por el contribuyente Donnet SA contra la Corrida de Vista N° 155/2018 e intima la deuda que asciende a la suma de Pesos Veintitrés Millones Ochocientos Quince Mil Seiscientos Seis con 44/100 ($23.815.606,44).

I. Hechos: En efecto, en fecha 08 de septiembre de 2019 (fs. 166/180), se presentó el recurrente e interpuso recurso de revocatoria, apelación y nulidad en subsidio contra la R.I. Nº 336/2019 de fecha 17/07/19.

El acto cuestionado, rechaza la presentación de fecha 19/12/2018 efectuada por la cra. Karina Mariel Varela Ereño como apoderada del quejoso (fs. 107/136) contra la Corrida de Vista N° 155/2018 (fs. 93/105) atento a que en el acta de cierre de fecha 24/09/2018, los Fiscalizadores notificaron al contribuyente de los ajustes efectuados a partir de la

documentación aportada y de la información de los sistemas informáticos del organismo, indicando que se procedió al recálculo de coeficientes unificados de ingresos y gastos (Régimen General), para lo que se excluyeron del total de los ingresos País, los ingresos anuales devengados por la actividad "venta de comisión de vehículos automotores, nuevos n.c.p.", determinándose nuevos coeficientes de ingresos- Chaco para los períodos 2013 a 2016, respecto a los coeficientes de gastos que no fueron ajustados, los ingresos reales de la actividad venta en comisión de vehículos automotores, nuevos n.c.p. se redistribuyeron en función al régimen especial previsto en el art. 11° del Convenio Multilateral; respecto de la actividad venta de autos, camionetas y utilitarios nuevos excepto en comisión, se procedió a redeterminar la base imponible para los períodos 09/2015 a 07/2017, conforme a lo dictaminado por los arts. 129, 133 y 147 del CTP, dado que a partir del 09/2015 comenzó a tributar el impuesto sobre la base de la diferencia del precio de venta y de compra de los automóviles okm.

Se detectó que el contribuyente aplicó la alícuota incorrecta del 3.00%, cuando corresponde la del 5,5% en el impuesto sobre los Ingresos Brutos de las actividades en los períodos 01/2014 a 10/2014, también respecto del adicional 10%- ley N° 666-K, la firma en los períodos fiscales 08/2014, omite su liquidación y en 04/2015, aplica la alícuota errónea, procediéndose al reajuste de dicho concepto.

En este sentido, la controversia se suscitó en torno a la determinación de la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos, ya que la firma sostiene que le asiste el derecho de calcularla en función de la diferencia entre el precio de venta y el de compra (margen diferencial), cuando nuestra legislación vigente no prevé el cálculo de base imponible especial para ninguna de las actividades declaradas por el contribuyente.

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 la prueba ofrecidas por el recurrente (pericial contable) atento a que en el caso, el debate

COPIA DIGITAL

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, la cra. Karina Mariel Varela Ereño 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 del recurrente: En breve síntesis se señala los siguientes agravios:

Expresa, que la corrida de vista en base al art. 30° de la ley N° 83-F obvia toda consideración y tratamiento de argumentos oportunamente expuestos al contestar la vista y manifestar la no conformidad respecto a las actuaciones practicadas en el procedimiento de verificación, impugnación de vista corrida conjuntamente con las planillas confeccionadas y rechazo a la intimidación al pago dispuesta mediante acta de fecha 24/09/2018.

Entiende que "… la administración ha dejado sin tratamiento y fundamentos, todo los planteos que al respeto se han hecho y con ello el acto administrativo carece de motivación y, en consecuencia, es nulo pese a que expresamente se planteó esta cuestión …".

Seguidamente, la recurrente cita una jurisprudencia de la Sala A de la Cámara Federal de Mendoza, que entiende es similar al caso de

COPIA DIGITAL

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°.

Centra su impugnación en una supuesta arbitrariedad en cuanto al vicio que hace antijurídico a un acto, que es una construcción jurisprudencial de la Corte Supera aplicable a las sentencias judiciales, que son arbitrarias, y con ello constitucionalmente nulas por violación de la garantía de la defensa en juicio, cuando a) deciden cosas no sometidas a decisión u omiten resolver otras expresamente planteadas, o b) prescinden de los hechos probados o se fundan en hechos no probados, o c) prescinden de fundar en derecho la decisión adoptada.

Continúa su relato diciendo que la Corte Suprema señala que esos principios son de índole constitucional y forman parte de la garantía de la defensa en juicio, y puesto que la garantía de la defensa en juicio es aplicable enteramente al procedimiento administrativo, corresponde extender esos principios al acto administrativo; que de acuerdo a la construcción jurisprudencial de nuestros tribunales, son plenamente aplicables al acto administrativo, las exigencias de la doctrina sobre arbitrariedad, o a la inversa, sobre razonabilidad.

Cita la doctrina Reyes de la Corte Suprema, reiterada en el caso Aldamiz, entiende que la ausencia de tratamiento de cuestiones decisivas oportunamente introducidas torna el cacto arbitrario por incongruente y afecta de manera esencial su motivación, en tanto el mismo no contiene una derivación razonada del derecho y de las constancias de la causa. Expresa que la motivación, tal como lo sostiene Hutchinson, constituye un requisito referido tanto a la legalidad como a la razonabilidad y tiene por objeto poner de manifiesto los motivos que determinan el acto y su causa.

Arguye que la corrida de vista N° 155/2018, omite considerar totalmente los fundamentos oportunamente planteados y carece de toda motivación razonable, limitándose a detallar los antecedentes llevados a cabo por la administración, que la ATP no puede omitir válidamente ingresar a tratar las cuestiones y defensas planteadas desde que las mismas constituyen la discusión de autos. Continúa su relato respecto a la falta de fundamentación y motivación del acto con su consecuente arbitrariedad, a lo cual me remito.

COPIA DIGITAL

Por su parte, refiere a que el art. 11° del Código Tributario del Chaco remite al Código Civil para definir el contrato de concesión, efectúa un análisis sobre el instituto de la Concesión, el hecho y la base imponible –art. 12°-, concluyendo que es reiterada la doctrina sobre la prevalencia de las normas nacionales sobre las locales, como lo ha manifestado la corte Federal: *"las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público provincial".*

En cuanto a la retribución por la actividad ejercida y al hecho y base imponible, cita los arts. 122° y 127° del CTP, 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 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.

Señala 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". Refiere a las "bases imponibles especiales", y entiende que el Código Fiscal del Chaco, ha tenido en cuenta razones de equidad a fin de evitar distorsiones inequitativas y/o confiscatorias estableciendo en el art. 132° "bases imponibles especiales", pero en relación al recurrente, sólo lo ha hecho para los casos en los cuales el sujeto vendedor sea una concesionaria "no oficial", excluyendo irrazonablemente a las "oficiales" y relegándolas al régimen general de base imponible (art. 129°)

Manifiesta que es evidente que la utilidad comercial susceptible de ser gravada está dada tanto –para las concesionarias oficiales como no oficiales, por la diferencia entre el precio de compra de las unidades y el precio de venta al público, continúa diciendo que lo dicho no requiere actividad probatoria desde que surge de la lectura de la normativa provincial involucrada y que la discriminación normativa es irrazonable, arbitraria e inconstitucional.

COPIA DIGITAL

Asimismo menciona que lo manifestado quedó definitivamente admitido por la provincia al aprobarse el proyecto de ley N° 6035/2018 que expresamente modifica el art. 132°, adecuando su legislación a la reglamentación del contrato de concesión del Código Civil y Comercial de la Nación, entendiendo que la ATP deberá de inmediato adecuar su posición frente al Código de fondo.

Seguidamente fundamenta su petición en cuestiones constitucionales que desarrolla, hace referencia a la violación del art. 13° inc. 1 de la Constitución Provincial, art. 75° inc. 12° de la Constitución Nacional, a la inconstitucionalidad por violación al principio de capacidad contributiva, proporcionalidad, igualdad, razonabilidad, derecho a ejercer toda industria lícita y a la libre concurrencia, remitiéndome a su escrito recursivo en cuanto al desarrollo de los mencionados puntos, a lo cual me remita en razón de la brevedad.

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

A fs. 188/189 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:

En cuanto al planteo de nulidad de lo actuado, falta de tratamiento de la presentación realizada por el contribuyente, conforme el art. 30° del Código Tributario Provincial, corresponde el dictado de la Corrida de Vista por parte del organismo, debiendo presentar oportunamente, en su caso, su disconformidad. Que la inspección es preparatoria y las actas fueron firmadas por el apoderado de la firma, sin hacer ninguna reserva, ni planteo dentro de la misma, qua que "las liquidaciones y actuaciones practicadas por los inspectores … no constituyen determinación administrativa de la obligación, la que sólo compete a los funcionarios que ejercen atribuciones de jueces administrativos.

COPIA DIGITAL

Plantea que la nulidad carece de entidad, por ser el mismo escrito el presentado en todas las oportunidades, sin aportar nada que haga variar lo tratado en la presentación realizada contra la Corrida de Vista, habiéndose otorgado el derecho de defensa en la oportunidad prevista por el Código.

Hace referencia a la jurisprudencia en materia de nulidades procesales, especificando que no basta la sola comprobación de la existencia de un defecto para decretar sin más la nulidad, sino que es menester que la irregularidad además de ser grave, haya impedido al nulidicente, cumplir oportunamente los actos procesales vinculados a la resolución que se notifica.

Que respecto a lo que el recurrente manifiesta sobre que la administración no se ha expresado sobre la sentencia dictada por la Cámara Federal de Mendoza, carece de veracidad ya que la Resolución Interna N° 336/2019 señala que: "cabe citar que en los autos caratulados Recurso de hecho deducido por la Provincia de Buenos Aires –ARBA en la causa ACARA y otros c/Agencia de recaudación de la Provincia de Buenos Aires y otros s/acción de meramente declarativa de derecho, la CSJN hizo lugar a la queja presentada por el Fisco de la provincia de Buenos Aires, declarando formalmente admisible el recurso extraordinario, decretando la suspensión de los efectos de la sentencia apelada", que en consecuencia, el tema fue tratado y que la sentencia de Cámara de Mendoza, fue suspendida por la Corte Suprema de Justicia, rechaza la nulidad planteada, estando la Administración a derecho.

ATP expresa que los puntos planteados por el recurrente, son una reiteración a lo expuesto contra la Corrida de Vista N° 155/2018 y contestado por la administración por Resolución N° 336/2019, que en este momento se encuentra vigente en la Provincia el agregado al art. 132° a) pto 6) del CTP, siendo leyes irretroactivas y los períodos inspeccionados al contribuyente Pablo Ely Donnet SA desde en el período fiscal 01/2014 al 07/2017, no se encuentran comprendidos dentro de la reforma introducida, debiendo estarse a lo señalado por el art. 1° del CTP.

Aclara que la firma venía tribuitandon pacíficamente y desde su mutuo propio, la aplicación de la normativa nacional y de un fallo que se encuentra suspendido por la CSJN, para realizar la determinación del impuesto, siendo que modificación de la normativa establecida por el Código

COPIA DIGITAL

Civil y Comercial impacta sobre materia no delegada por al Gobierno Nacional por las Provincias, como lo es el referido al régimen tributario.

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 inspección, por los períodos fiscales auditados. Advierte que la ATP es órgano de aplicación de las normas impositivas y, mientras se encuentre vigente y no sufra modificaciones, debe hacer cumplir sus preceptos.

Expresa que las pruebas informativa y pericial no resultan procedentes debido a que en el caso, el debate está centrado exclusivamente en la aplicación de la ley, no en cuestiones de tipo contable, de registros impositivos, de relevamiento de datos foráneos, paro lo cual, el organismo tiene facultades para auditar y resolver en materia impositiva. Por su parte manifiesta que es de las actuaciones administrativas de donde se toma la información procedente de la documental puesta a disposición del fisco por el contribuyente y/o producida durante la fiscalización, para la determinación de los hechos y montos imponibles y de la deuda resultante.

De lo supra señalado, en cuanto a la posibilidad de utilizar bases imponibles especiales a las concesionarias o agencias oficiales, el art. 132° inc. f) del CTP establece 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 …". Motivo por el cual no corresponde remitirnos a la norma de derecho privado dado 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

COPIA DIGITAL

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.

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.

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 apoderada Karina Mariel Varela Ereño, en representación de la firma Pablo Eloy Donnet SA contra la Resolución Interna Nº 336/2019 del Organismo Tributario Provincial.

Atentamente.

ASESORIA GENERAL DE GOBIERNO

27-11-2020

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

COPIA DIGITAL