PROVINCIA DEL CHACO
ASESORÍA GENERAL DE GOBIERNO

LMS CC

2024- Año del 30° Aniversario de la Reforma de la Constitución Nacional y Provincial"- Decreto N° 175/23

DICTAMEN N° 108

REF.: REF: E20-2024-4-A VICTOR CONTRERAS Y CIA S.A S/ RECURSO DE REVOCATORIA C/ APELACION EN SUBSIDIO C/ RESOLUCION INTERNA N° 362/22 DE LA ADMNISTRACION TRIBUTARIA PROVINCIAL.-

DE: ASESORÍA GENERAL DE GOBIERNO
PROVINCIA DEL CHACO
DRA. MARÍA ALEJANDRA FERREYRA

A: SECRETARIA DE LEGAL Y TECNICA
PROVINCIA DEL CHACO
DR. JULIO CESAR FERRO
SU DESPACHO

De mi consideración:

Accede al análisis de esta instancia el RECURSO DE REVOCATORIA CON JERARQUICO EN SUBSIDIO interpuesta por el Sr. ENRIQUE MARIA MAC LAUGHLIN DNI N° 20.471.167, en carácter de apoderado de la Empresa VICTOR M. CONTRERAS Y CIA S.A CUIT N° 33-50624902-9, con el patrocinio letrado del Dr. Enrique Luis Condorelli, abogado, con domicilio especial en calle Avda. Presidente Roque Sáenz Peña N° 938, piso 3, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, contra la Determinación de Oficio que devino en el dictado de la Resolución Interna N° 362/22 del registro de la Administración Tributaria Provincial por la que se la íntima en base a planilla anexa determinativa de hechos, montos imponibles, impuestos, accesorios y deuda resultante, al cumplimiento de IIBB por los periodos que van inicialmente desde el mes de MAYO 2015 a OCTUBRE 2018, pero re liquidados por la Administracion Tributaria Provincial a fs. 175, resultando entonces los periodos exigibles de ENERO 2017 a OCTUBRE 2018. -

Analizado el remedio recursivo, contra un acto administrativo del Estado Provincial, cabe examinar si el escrito sustentatorio de la pieza recursiva considerada cumple con las exigencias formales.

En esa labor, superado el primer examen de temporalidad de la presentación, me persuade que la crítica contenida en la exposición es suficiente para habilitar la consideración sustancial del recurso, por lo que -sin perjuicio del mérito que en definitiva merezca-, corresponde avocarme a su tratamiento.

I.-ANTECEDENTES: Se presentó el recurrente en fecha 28/04/22 (fs. 94 a 112) e impugno corrida de vista N.° 026/22, remedio rechazado por la oficina fiscal provincial, mediante R.I. N.° 362/22 (fs. 137/148).

En efecto, la Administración Tributaria Provincial (A.T.P.) resolvió aquel reclamo, no haciendo lugar, y, consecuencia de la decisión, la Empresa, interpuso recurso de revocatoria y apelación en subsidio (152/165) en fecha 29/08/22, de la que devino la Resolución Interna (R.I.) N.° 672/23 (fs. 185/197), con la intervención previa de la Dirección Técnica Jurídica, mediante Dictamen N.° 30/23, por lo que se dispuso (fs. 177 a 184) la remisión a la Cámara Fiscal que ejerce el Poder Ejecutivo Provincial con intervención de este organismo asesor.

II.- ALEGACIONES DE LA PARTE RECURRENTE.

En escasa síntesis se señalan los siguientes agravios:

Expresó, que se agravia contra la RI N.° 672/23 por entender que, en sus consideraciones, efectuaron afirmaciones dogmáticas sin sustento alguno y por lo tanto arbitrarias, las que deberán ser revocadas por improcedentes.

Que el fisco sostuvo que las operaciones efectuadas por la Constructora VICTOR M. CONTRERAS Y CIA S.A, se referían a la facturación realizadas por la incorporación de equipos y maquinarias a la UTE, siendo que esto no registra contablemente variación patrimonial positiva -ganancias- que incidan en el patrimonio neto de la Empresa, que permita al fisco visualizar con certeza la retribución por la actividad ejercida.

Ofreció como prueba una pericial contable que pretendió demostrar los puntos que el fisco sostuvo que no se han demostrado, y que esta incoherencia y contradicción de la Administración, violentó claramente su derecho de defensa, tornando nulo de nulidad absoluta el acto administrativo de determinación de deuda.

Que advirtió en los considerandos de la resolución atacada, que el fisco se mantendría inamovible en su postura, aun cuando la norma que sustenta su reclamo sea claramente inconstitucional.

Que el fisco dijo que, en relación a la inconstitucionalidad planteada, no corresponde su trato en esta instancia administrativa, sino en el estrado judicial.

Que planteó en esta instancia administrativa, la clara violación de la norma aplicable por el Fisco, en relación a lo que establece una ley superior, el Código Civil y Comercial de la Nación (CCyCN) vigente desde el 1° de agosto de 2015.

Sostuvo que interpretar de otra manera los hechos económicos, es claramente ir contra la realidad económica y la ley.

Proclamó que varias de las provincias argentinas han adaptado su normativa a lo dispuesto en el CCYCN, de modo de adecuar la base imponible de las operaciones en cuestión.

Que determinar que la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos sea las operaciones sobre las facturaciones que realizaba la UTE "BTU S.A – ESUCO S.A - VICTOR M. CONTRERAS Y CIA S.A" en su conjunto y no las facturaciones que la Empresa VICTOR M. CONTRERAS Y CIA S.A, realizaba a esta última como aporte de maquinarias, recursos humanos, provisión de equipos y materiales de construcción.

Dijo que solicitó al fisco, revea su posición intransigente a la hora de conceder las apelaciones en subsidios ante la Cámara fiscal (hoy Poder Ejecutivo), de modo tal de permitirles poder arribar a la instancia judicial y revisar la constitucionalidad de la ley aplicable.

El Código Tributario de la Provincia del Chaco establece, el Artículo 122° establece que: *"Salvo expresa disposición en contrario de este Código o Leyes especiales, el gravamen se determinará sobre la base de los Ingresos Brutos devengados durante el periodo fiscal por el ejercicio de la actividad gravada, deducidos los conceptos que prevé el artículo 127°"*.

Que se considera 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 de dinero o plazos de financiación, o en general, el de las operaciones realizadas, todas estas atribuidas a la UTE "BTU S.A – ESUCO S.A - VICTOR M. CONTRERAS Y CIA S.A", manifestando en consecuencia que deviene errada la posición fiscal, toda vez que en el particular, no existe prestación alguna que pueda estar alcanzada por el impuesto sobre los ingresos brutos, dado que no resulta ser VICTOR M CONTRERAS Y CIA

S.A, quien efectuó la construcción del Gasoducto del Nordeste Argentino (GNEA) Reglón N°2, según Licitación Pùblica Nacional N° 006/2014.-

Aduce que la mera facturación de un integrante de la UTE, no implica la existencia de una actividad, sino por el contrario tiene su origen en un contrato que respalda la participación de las empresas en el negocio común.-

Que la norma no asocia la expresión ingresos brutos únicamente con el importe producido por la facturación, sino que también indica que es la retribución por la actividad ejercida. En el particular VICTOR M CONTRERAS Y CIA S.A, no realiza ninguna actividad, siendo la actividad completamente desarrolladc por la UTE, esta última fue la que verifico el IIBB y abono el gravamen, sobre la totalidad de los ingresos que recibió por la construcción de la obra. -.

Citó el art. 12 del CTP.

Citó al art. 123 del CTP, y citó jurisprudencia y doctrina.

Que la relación entre hecho imponible y base imponible, se vio tergiversada cuando la ATP, pretendió gravar algo que no es la retribución generada por la actividad gravada y que tampocò era representativa de una verdadera capacidad contributiva.

Solicitó la inconstitucionalidad por violación al principio de capacidad contributiva y proporcionalidad.

Que su parte no se opuso o se negó a tributar el IIBB, sino que se le imponga una carga tributaria de acuerdo a la actividad que realizo la UTE "BTU S.A – ESUCO S.A - VICTOR M. CONTRERAS Y CIA S.A".

Formula asimismo la solicitud de prescripción parcial de los periodos fiscales 07/2016 a 06/2017, siendo que los mismos serian alcanzados por el Nuevo Código Civil y Comercial, cita en este punto antecedentes jurisprudenciales *"Fisco de la Provincia de Córdoba c/ Ullate, Alicia Inés s/ ejecutivo", "Municipalidad de la Ciudad de Corrientes c/ Hernán Alejandro Enrique s/ Apremio", "Dirección Provincial de Rentas de Mendoza c/ Pickleados Mendocinos S.A s/ Apremio" y "Filcrosa S.A s/ Quiebra s/ Incidente de Verificación de Municipalidad de Avellaneda".-*

Hace reserva.

Culmina con petitorio de estilo.

III.- **ALEGACIONES DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PROVINCIAL**: En resumen, se destacan los siguientes fundamentos:

Que el reclamante vuelve a referenciar distintas situaciones de varias jurisdicciones provinciales que han incorporado disposiciones para eximir o deducir de la base de ingresos brutos a los ingresos de los integrantes de la UTE por su participación en las mismas y argumenta sobre la forma de participación en el contrato de provisión de materiales y equipos.-

Señala que la facturación que habría realizado no reúne las condiciones para que se genere el hecho imponible en el impuesto sobre los ingresos brutos. -

Solicita además la prescripción de las acciones fiscales para determinar de oficio los periodos fiscales 07/2016 a 06/2017 del impuesto sobre los ingresos brutos.-

Que la cuestión en debate se circunscribe en determinar si el criterio adoptado por este organismo provincial, que tanto la UTE "BTU S.A – ESUCO S.A - VICTOR M. CONTRERAS Y CIA S.A" como las empresas participantes de las mismas -VICTOR M. CONTRERAS Y CIA S.A- son sujetos pasivos del impuesto según lo establece el Art. 127 del Codigo Tributario Provincial, se aplica el caso de los Arts. 126,131,134 y 135 del CTP, es decir que las prestaciones realizadas entre la UTE y sus miembros se encuentran alcanzadas por el impuesto a los Ingresos Brutos.-

Que el conjunto de normas y principios que delimitan las competencias tributarias entre los distintos niveles de gobierno (nación, provincias y municipios) y que regulan el poder tributario entre estos frente a los particulares dando origen a las garantías del contribuyente, surgen de la Constitución Nacional, de donde deriva el poder de imperio del Estado.

Que el poder tributario o potestad tributaria constituye una de las manifestaciones del poder de imperio estatal.

Que las provincias pueden establecer impuestos directos e indirectos en forma, permanente con excepción de los impuestos aduaneros.

Cita fallos que dan fuerza a su argumento, *"Black y Blue S.R.L"* del Tribunal Fiscal Nacional, 2014; *"Filcrosa"* (Fallos 326:3899); *Fisco c/ Ullate*, (Fallos 391:46, 2011) *"Municipio de Barranqueras c/ Licores Nordeste S.R.L s/ Ejecución Fiscal" Expte. N° 4393/19 - 1 – C".*

Citó a los arts. 123° y 129° del CTP.

Sostiene que no se advirtió, qué principios de fiscalización y de tributación se violaron flagrantemente en el procedimiento de determinación de oficio, a efectos de que esta Administración Tributaria evalúe su accionar en tal sentido,

razón por lo cual desestimó el planteo y se corroboró además que el procedimiento aplicado se ajustó a derecho, conforme lo estipulado en el art. 30° y subsiguientes del CTP.

Que con respecto al planteo de Inconstitucionalidad por violación al artículo 13 inc. 1 de la Constitución Provincial art. 75 inc. 12 de la Constitución Nacional, al principio de capacidad contributiva y proporcionalidad, inconstitucionalidad por violación al principio de igualdad, de razonabilidad, del ejercicio de toda industria licita y al de libre competencia, escapa a la competencia de la Administración el tratamiento de las mismas que, deben dilucidarse en el ámbito judicial, no obstante ello, es pertinente reiterar los argumentos expuestos en párrafos anteriores, destacando asimismo la jurisprudencia local, consideró legítima la actuación del Fisco Provincial.

Que en ningún momento de la determinación impositiva se desconoció o rechazó la documentación contable aportada, ni se hizo reserva sobre los valores vertidos en las mismas, todo lo contrario, toda la determinación fue efectuada en función a la facturacion que el contribuyente emitio, en oportunidad de encontrarse ejerciendo su actividad en el Territorio Provincial.

Que respecto de la supuesta imposibilidad de llegar a la justicia y de la prepotencia administrativa por denegación de Apelación, la rechazó por improcedentes e infundados, siendo tales afirmaciones meras discrepancias subjetivas con la normativa tributaria aplicable al hecho imponible bajo análisis, carente del más mínimo sustento para conmover la legalidad de la determinación tributaria, y que, el recurrente cuenta con todas las vías recursivas, administrativas y judiciales para llegar a una decisión final sobre el asunto.

IV.- **CONCLUSIONES**: Que conforme lo expuesto precedentemente, la Administración Tributaria Provincial, se encontraba y se encuentra legalmente habilitada para la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, en el orden y bajo las condiciones y modalidades fijados por el Código Tributario Provincial y las leyes fiscales.

En ese contexto, y teniendo en consideración que la **Ley N° 55-F**, que trata la **ORGANIZACIÓN DEL FUNCIONAMIENTO DE LA ADMINISTRACIÓN TRIBUTARIA PROVINCIAL**, establece entre otras normas que: **Artículo 5º: Serán deberes y atribuciones del Administrador General: ...d) Determinar, percibir, exigir, solicitar la ejecución y/o devolver los ingresos tributarios a cargo de la Administración General; e) Ejercer la jurisdicción administrativa, resolviendo las**

cuestiones vinculadas con la percepción de los tributos a su cargo y sobre la admisibilidad de los recursos de apelación y nulidad y demandas de repetición que presenten los contribuyentes. En estos últimos casos deberá expedirse mediante resolución fundada;...

Y que luego, la **Ley 83-F (CTP)**, entre las funciones del organismo fiscal señala que la ATP **tendrá a su cargo, con sujeción a su Ley Orgánica este Código y demás Leyes y disposiciones respectivas, la aplicación, determinación, percepción y fiscalización de los impuestos, tasas y contribuciones. (1er párr. art. 2°)**; observo que, en el caso de marras, la ATP, ha actuado y ejercitado sus funciones en el marco del ordenamiento legal aplicable, y en el específico ámbito de su competencia.

La jurisprudencia ha dicho: ***"El principio constitucional de legalidad tributaria es absoluto –ya que no admite excepción alguna- alcanza, tanto a la creación de impuestos (también tasas y contribuciones) como a la modificación de los elementos esenciales que lo componen: hecho imponible, alícuota, base de cálculo, sujetos alcanzados y sujetos exentos; la competencia del legislador es exclusiva en la materia, no puede ser ejercida por ninguno de los otros Poderes, ni siquiera en situaciones de emergencia (cfr. Gelli, María Angélica, La Constitución de la Nación Argentina, La Ley, pág 39)(sentencia N° 207 del 27/04/2011 in re "Azucarera Juan M. Terán S.A. vs Provincia de Tucumán s/ Acción declarativa de inconstitucionalidad"). En parecidos términos, CSJN, Fallos: 329:1554, citado en Fallos: 341:101 del 20/02/2018, Considerando 10, voto en disidencia de los Ministros Lorenzetti y Maqueda"*** [1]

Ahora bien, en el marco de la presentación incoada por la reclamante, debo advertir que la ATP, en consonancia con el dictamen N.° 30 de su servicio jurídico, mediante R.I. N.° 672 /23, no hizo lugar al recurso presentado por el Enrique Maria Mac Laughlin, en su carácter de apoderado legal de la contribuyente, VICTOR CONTRERAS Y CIA S.A – C.U.I.T. N.° 33-50624902-9, por considerar, a mi modo de ver correctamente, que la reclamante debe tributar como contribuyente el impuesto sobre IIBB, por las facturaciones realizadas a la UTE "BTU S.A – ESUCO S.A - VICTOR M. CONTRERAS Y CIA S.A" .

El destacado tributarista Jarach ha dicho: *"La obligación tributaria en general, desde el punto de vista jurídico, es una relación jurídica ex lege, en virtud de la cual una persona (sujeto pasivo principal, contribuyente o responsable),*

[1] Excma. Cámara Cont. Adm – S III – Tucumán, Colombres Federico J. A. c/Prov. De Tucuman DGR s/ inconst. Y repet. Pago, Expte. 152/16

está obligada hacia el Estado u otra entidad pública, al pago de una suma de dinero, en cuanto se verifique el presupuesto de hecho determinado por la ley".

Por voluntad de la ley la obligación del contribuyente y la pretensión correlativa del Fisco se hacen depender del verificarse de un hecho jurídico, el titulado presupuesto legal del tributo, o hecho imponible. (El Hecho Imponible - Teoría General del Derecho Tributario Sustantivo - 3ra. Edic. Ed. Abeledo - Perrot)

La Procuración del Tesoro de la Nación ha dicho, "El principio constitucional de legalidad del tributo exige que, para reputarse vigente toda norma de naturaleza impositiva debe encontrar respaldo en una declaración expresa de voluntad del Poder Legislativo." (Dictámenes Tomo 246 Página 41)

"El impuesto a los ingresos brutos es, en términos constitucionales, una contribución directa y, como tal, integra las materias locales correspondiéndole su regulación a las provincias y a la Ciudad de Buenos Aires." (Dictámenes Tomo 252 Página 465)

La existencia de una manifestación de riqueza o capacidad contributiva es indispensable como requisito de validez de todo gravamen. En efecto, para que nazca el derecho del Fisco al cobro del tributo es necesario que el hecho imponible quede plenamente configurado. (Dictámenes Tomo 257 Página 30)

Se ha dicho también, ***"Quien se somete al cumplimiento de una obligación fiscal no dispone de la alternativa de no hacerlo, a menos que esa alternativa sea la ilegal de evadir la carga fiscal. Ergo, si a posteriori ataca la contribución por inconstitucional, no vale oponerle el argumento de que se sometió voluntariamente al régimen (Bidart Campos, Germán, "El voluntario"..., cit., p.249)."***

Surge de la normativa en trato que el IIBB grava una exteriorización mediata de la capacidad contributiva en la cual el ejercicio de una actividad constituye para el legislador un indicio de aptitud para contribuir a los gastos estatales. No se tiene en cuente si se ha producido una ganancia (o si forma parte de un contrato) ya que puede ser gravado, aunque se haya verificado una pérdida o un aporte circunstancial a la conformación de una figura jurídica nueva (UTE). Se trata de un impuesto local y se adecua al principio de territorialidad.-

La materia del pleito es de naturaleza administrativa regida por normas de derecho público local, que el fisco provincial lo que hizo fue, aplicar y establecer mediante resoluciones el régimen del Impuesto sobre los ingresos brutos creado y regulado por una Ley Provincial.-

Es un hecho que los ordenamientos fiscales provinciales, tienen regulado en la mayoría de los casos un procedimiento administrativo, seguido de un proceso judicial ante los propios tribunales provinciales, tendientes a la verificación, fiscalización y percepción de las obligaciones tributarias locales, ese procedimiento administrativo y el proceso judicial están estructurados, en varios cuerpos normativos, Código Fiscal, Ley de Procedimientos Administrativos, Código Contencioso Administrativo, Código Procesal Civil y Comercial Provincial y también en el Código Procesal Penal Provincial.

Destacamos que la Administración Tributaria Provincial, en su calidad de Organismo Técnico Tributario, interpretó correctamente el sentido y alcance del hecho y base imponible, y rechazó los dichos del impugnante de que la relación que necesariamente debió existir entre los conceptos citados, se vio tergiversada cuando la ATP pretendió gravar algo que no era la retribución generada por la actividad ejercida, no obstante se tiene presente, que el contribuyente habría planteado la inexistencia del ejercicio de actividad alguna por su parte, a su vez habría exteriorizado mediante las DDJJ de Convenio Multilateral, en los periodos en crisis (que inicialmente van desde el mes de MAYO 2015 a OCTUBRE 2018, pero re liquidados por la Administración Tributaria Provincial a fs. 175, resultando entonces los periodos exigibles de ENERO 2017 a OCTUBRE 2018) ingresos o repartido base imponible a la Jurisdicción Chaco (conforme el mecanismos previsto en el Art. 6 del Convenio, esto es 90% a la Jur. Sede y 10% a la Jur. en donde funciona su Administracion).

En este sentido se tiene presente el argumento vertido por la Administracion Tributaria Provincial, en punto a la vigencia de la regla *"venire contra factum propium non valet"* es que conforme a la teoría de los actos propios a nadie le es lícito hacer valer un derecho en contradicción a su anterior conducta, ésta sanciona la inadmisibilidad de la conducta contradictoria, e importa un verdadero principio superior del cual deriva un principio general de buena fe, fundándose en el deber de actuar coherentemente.-

En igual sentido, sobre la discusión de la base imponible de un tributo local como es el Impuesto sobre los ingresos brutos por pertenecer a la materia no delegada no constituye un instituto general del derecho, sino que es un instituto propio del derecho público local, y por tanto las disposiciones de los códigos de fondo que intentan regularla encuentran un valladar infranqueable en esta materia.

De allí que la determinación de la alícuota por la actividad declarada, por el contribuyente, se corresponde con el *Codigo 452400-422200* conforme a la Ley Tarifaria vigente en la Provincia del Chaco, no efectuando el contribuyente objeciones en este punto, asentando aún más el principio enunciado con anteriodad (doctrina de los actos propios).-

A su turno, la Cámara Nacional de Apelaciones en lo Contencioso Administrativo Federal, al pronunciarse el 12/2/85 en la causa "Arnaud D., Marcos Aníbal s/apelación", dijo: "las estimaciones de oficio debidamente fundadas gozan en principio de presunción de legitimidad, no obstante, cabe admitir la demostración de los errores que las descalifican estando dicha prueba a cargo del contribuyente".

Que dichas circunstancias hacen aplicable a la cuestión planteada el temperamento reiteradamente sustentado en diversos precedentes jurisprudenciales, en los cuales no cabe presumir arbitrariedad del criterio técnico en que se fundó la determinación, puesto que si las manifestaciones de los contribuyentes o responsables no se hallan respaldadas por pruebas categóricas, las estimaciones de oficio gozan en principio de legitimidad, e incumbe a quienes las impugnan la demostración tergiversable de los hechos, así como que al contribuyente que impugna las liquidaciones hechas con la intervención de un inspector de la entidad recaudadora, le corresponde probar fehacientemente los errores que les atribuye (cflr. jurisprudencia de la Cámara Federal del 23/2/71, en "General Electric Argentina S.A."; del16/3/71 en "Sucesores de Rosendo Soñora; del9/8/71 en "Alonso, Alfredo D." y del 30/5/94 en "Distribuidora Villarino s/ap. IVA", Exp. 4506-1,fallo de la Sala A de este Tribunal, que suscripto integró como vocal subrogante).[2]

Considerando entonces, que del recurso en análisis no surgen alegaciones fácticas ni jurídicas que hagan revocar la decisión recurrida; esta Asesoría General de Gobierno considera, que corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la firma VICTOR M. CONTRERAS Y CIA S.A CUIT N° 33-50624902-9, contra la Resolución Interna (R.I.) N.º 672/23 del Organismo Tributario Provincial.

Atentamente.-

ASESORIA GENERAL DE GOBIERNO

Dra. MARIA ALEJANDRA FERREYRA
Asesora General de Gobierno
PROVINCIA DEL CHACO

[2] MEROY, Pedro Lelio s/recurso de apelación - impuestos a las ganancias y al valor agregado - TRIBUNAL FISCAL DE LA NACION, Sala/Juzgado D - 06 de Abril de 2001, Buenos Aires - Ethel Eleonora Gramajo - María Isabel Sirito - Sergio P. Brodsky.