Expediente: **631/17**
Carátula: **COMPAÑIA AZUCARERA CONCEPCION S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN .D.G.R.- S/ NULIDAD / REVOCACION**

Unidad Judicial: **EXCMA. CÁMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - SALA III**
Tipo Actuación: **SENTENCIAS FONDO**
Fecha Depósito: **15/05/2023 - 07:59**
**Notificación depositada en el/los domicilio/s digital/es:**
*90000000000 - MENDEZ, RAIMUNDO ENRIQUE-PERITO CONTADOR*
*20243407339 - COMPAÑIA AZUCARERA CONCEPCION S.A., -ACTOR*
*30675428081 - PROVINCIA DE TUCUMAN - D.G.R.-, -DEMANDADO*

---

# PODER JUDICIAL

**CENTRO JUDICIAL CAPITAL**

**Excma. Cámara Contencioso Administrativo - Sala III**

**ACTUACIONES N°: 631/17**

**H105031392006**

**JUICIO: COMPAÑIA AZUCARERA CONCEPCION S.A. c/ PROVINCIA DE TUCUMAN .D.G.R.- s/ NULIDAD / REVOCACION. EXPTE. N°: 631/17**

CAMARA CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO

SALA IIIa

REGISTRADO

**N°:AÑO:**

San Miguel de Tucumán.-

**VISTO:** la causa caratulada “Compañía Azucarera Concepción S.A. vs. Provincia de Tucumán –D.R.G.- s/nulidad/revocación” y reunidos los Sres. Vocales de la Sala IIIa. de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo para su consideración y decisión, se establece el siguiente orden de votación: Dres. Ebe López Piossek y Sergio Gandur, habiéndose arribado al siguiente resultado

**La Dra. Ebe López Piossek dijo:**

**RESULTA:**

**I.**- Que mediante presentación obrante a fs. 6/12 de autos, en fecha 03/10/2017 la firma Compañía Azucarera Concepción S.A. inicia demanda contra la Provincia de Tucumán a fin que se declare la nulidad de las Resoluciones D/291/13 de la Dirección General de Rentas (en adelante D.G.R.), y n°454/17 del Tribunal Fiscal de Apelaciones (en adelante T.F.A.) –expte. n°29.603-376-D-2008 del la DGR y n°8-926-2015 del T.F.A.), por la que se le determinó impuesto sobre los ingresos brutos (en adelante IIBB)- Agente de Percepción de los períodos 12/2006 a 12/2008, solicitando que se haga lugar a la misma con expresa imposición de costas.

Indica que oportunamente la DGR le notificó el Acta de Deuda N° A 694-2011 por la que le determinaba una deuda por supuestas omisiones en la práctica de percepciones por los períodos 1/2006 a 12/2008, ajuste que según manifiesta fue tempestivamente impugnado y respondido por la DGR mediante la Resolución N°291/13 por la que se hizo lugar en forma parcial a los cuestionamientos allí expuestos.

Añade que la citada resolución fue apelada y elevada las actuaciones por ante el T.F.A., el que dictó una medida para mejor proveer de la cual no se le notificó nunca el resultado de la misma, procediendo el 12/09/2017 a notificarle la resolución n°454/2017 por la que declara condonado el reclamo efectuado por la DGR por los períodos 1 a 11/2006.

Reseña que el TFA hizo lugar parcialmente al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución D291/13 respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones juradas del IIBB contenidas en el Acta de Deuda N°A 694/2011, dejando firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron sus DDJJ antes mencionadas que asciende al monto de $1.939.707,21 por los períodos no condonados, es decir 12/2006 a 12/2008.

Esgrime que tal como da cuenta la documentación que acompaña, son los mismos clientes detallados en la planilla de la resolución 454/2017 los que informan que no correspondía que se les efectúe percepción del IIBB de Tucumán por cuanto las compras que estos les realizaron no tuvieron sustento territorial en esta Provincia por cuanto los bienes fueron trasladados con flete a cargo del vendedor.

Indica que la prueba que acompaña como anexo VII y que es provista por la DGR en forma pública exterioriza que se trata de sujetos que no están inscriptos en la Provincia de Tucumán, salvo Aceros Zapla S.A. que lo está desde el año 2010, es decir dos años después al último período ajustado (vgr. 12/2008).

Sostiene que la DGR no puede dictar ningún tipo de norma cuyo alcance exceda el ámbito territorial de la propia Provincia, sin degenerar su actuación en una manifiesta intromisión en la soberanía de las restantes Provincias. Agrega que el principio de territorialidad de las leyes se predica respecto de la totalidad de las normas dictadas por cualquiera de las Provincias y Municipios que conforman el entramado de la organización política nacional, a lo que añade que desconocer ese principio básico implica el desconocimiento del principio sobre el que la Constitución Nacional ha estructurado la forma federal de gobierno.

Afirma que una provincia carece de facultades para gravar operaciones que han de tener efecto en otra, ya que al gravar operaciones fuera de su territorio actúa más allá de su potestad jurisdiccional.

Cuestiona que la resolución del T.F.A. confirma el ajuste realizado por la DGR por los sujetos de extraña jurisdicción que surgen de la planilla anexa a la resolución.

Reclama que en el caso particular, los clientes comprendidos en el ajuste sobre quién debe recaer el hecho imponible a los fines de que les perciba el impuesto en su carácter de agente, no obtuvieron ingresos ni de manera mediata ni inmediata ni realizaron algún gasto en la jurisdicción de Tucumán, motivo por el cual no le realizó percepciones en concepto de IIBB.

Indica que al formular la impugnación, conjuntamente acompañó los remitos de la mercadería, respecto de los cuales la D.G.R. desestimó el valor de estos en la Resolución N°D 291/2013 aduciendo que las facturas deberían haber indicado los números de los remitos con los cuales se vincula, agregando la existencia de una supuesta factura de transporte.

Resalta que para la DGR, por efecto de la RG 56/08 el remito es uno de los comprobantes que respaldan la operación realizada por remisión a la RG 1415/03 de la AFIP.

Asevera que la RG 1415 de AFIP jamás menciona que el remito debe consignar el número de factura y/o los datos de esta, como lo expresa la Resolución 291/2013 de la DGR, a lo que agrega que con solo visar los remitos adjuntos con la impugnación queda claro que los mismos cumplían con los recaudos legaliformes suficientes y necesarios, y constituyen por tanto la prueba de que la mercadería vendida a los sujetos de extraña jurisdicción no fue retirada por estos de la Provincia de Tucumán, sino que la recibieron en sus domicilios.

Hace referencia al absoluto silencio del TFA sobre la resistencia de la Administración a permitir la producción de la prueba pericial que habría revelado la modalidad de las ventas, recordando al efecto que el arribo a la verdad material no es una facultad de la Administración, sino una imposición legal inexcusable, y no obstante ello se manifestó de manera caprichosa a cumplir con tal deber.

Considera que la Administración tenía la obligación de abrir a prueba el procedimiento ya que existían hechos controvertidos, de modo que se comprenderá la total arbitrariedad con la que obró la Administración violando su derecho de defensa.

Advierte que con la prueba documental acompañada y con la prueba de informes y pericial que se intentó producir, se acredita que las operaciones comprendidas en el ajuste no tuvieron sustento en la Provincia de Tucumán.

Concluye que solo puede practicarse percepción del gravamen de Tucumán a quienes obtengan ingresos y/o realicen gastos en la jurisdicción de la Provincia de Tucumán, a lo que añade que no existe forma de apuntalar la juridicidad de una resolución como la N° D 291/13 de la DGR que realiza un ajuste totalmente arbitrario sin darle la posibilidad de demostrar que las operaciones no tuvieron sustento territorial violando el artículo 3 de la ley 4.537 y el artículo 18 de la Constitución Nacional, y de otra resolución n°454/17 del Tribunal Fiscal, que sin expresar razón alguna insiste en mantener un ajuste por percepciones no realizadas a clientes que no son contribuyentes de Tucumán por el hecho de que sus operaciones no tienen sustento territorial en esa jurisdicción.

Cita jurisprudencia que considera aplicable y solicita que se haga lugar a la demanda con expresa imposición de costas.

**II**- Corrido traslado, en fecha 12/03/2019 contestó demanda la Provincia de Tucumán mediante apoderado letrado (cfr. fs. 241/245), negando todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados, que no sean objeto de su expreso reconocimiento .

Niega puntualmente que las Resoluciones cuestionadas hayan sido dictadas en base a errores de la DGR, y que las operaciones que fueron tomadas en cuenta carezcan de sustento territorial.

Considera que a la luz de lo dispuesto por el artículo 1° de la RG (DGR) N°86/00 no caben dudas que el mencionado requisito (ámbito) se encuentra verificado respecto de aquellas operaciones celebradas en la Provincia de Tucumán en las que el agente omitió percibir, pues en todos esos casos las operaciones se efectuaron sobre bienes situados en la misma.

Advierte que a la luz de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 1° de la RG (DGR) N°86/00, si los bienes objeto de comercialización al momento de la venta se encuentran situados en la Provincia de Tucumán, independientemente de donde se produzca la entrega de los mismos, esa operación se considera también celebrada en el ámbito de Nuestra Provincia.

Observa que las notas a que hace referencia la actora de los sujetos Héctor Francisco Morales y Embotelladora del Atlántico S.A. que expresan que la mercadería fue entregada en su domicilio con flete a cargo de la Cía Azucarera Concepción S.A., fueron presentadas sin el debido respaldo documental o cuanto menos con la validación de las firmas allí insertas, observaciones que a su criterio no deben ser tildadas de un excesivo rigorismo formal del Fisco atento a la importancia del hecho que se pretende demostrar, esto es operaciones de compras de bienes situados en la jurisdicción Tucumán, específicamente en la planta o fábrica que posee Compañía Azucarera Concepción S.A., donde la cuestión es demostrar que efectivamente los productos fueron entregados en extraña jurisdicción con flete a cargo de esta.

Advierte que dada la insuficiencia probatoria ofrecida por la actora, resulta necesario recurrir a la documentación aportada por el demandante durante la instancia impugnatoria.

Respecto del sujeto Morales, Héctor Francisco CUIT N°20-07938202-8 señala que a fs. 3683 a 3690 de las actuaciones administrativas que dieron origen a la determinación cuestionada la actora arrimó remitos emitidos al mismo por los períodos atacados 2006 a 2008, donde se describe la leyenda “EL TRANSPORTE DE MERCADERIA DETALLADA ES POR CUENTA Y RIESGO DEL COMPRADOR, de lo cual se desprende que el costo del traslado es absorbido por el Sr. Morales, y por lo expuesto prima facie este detenta sustento en la jurisdicción Tucumán, y que evidencia la contradicción entre los dichos de este último.

Hace mención a supuestos puntuales en lo que respecta al tema del pago del flete a cargo de la vendedora tal como lo manifestó oportunamente la actora, y añade que el demandante se limitó a exponer en forma generalizada su planteo sin acreditar debidamente el mismo durante la instancia administrativa como tampoco en la judicial.

Aclara que el sólo hecho que un sujeto no registre inscripción en el IIBB en la jurisdicción Tucumán, sea como contribuyente local o bajo Régimen Convenio Multilateral con alta o sede en ella, no implica necesariamente que no tenga sustento territorial en ella. Observa que los sujetos denunciados no registran inscripción en Tucumán en el período atacado, sin embargo retiraron bienes desde la planta de propiedad de la actora ubicada en la Provincia.

Concluye haciendo referencia a la certificación contable de clientes de extraña jurisdicción acompañada por la actora, emitida por el profesional Federico Alberto Higgs (DNI 12.825.861, Contador de la UBA), señalando que dicha prueba no fue ofrecida ni tampoco presentada durante la instancia administrativa y fue agregada recién en esta instancia, oportunidad en la que efectúa precisiones puntuales respecto de los sujetos objeto de la determinación cuestionada, y señalando que ello a su entender demuestra una total falta de objetividad al momento de realizar la compulsa contable presentada, lo que impugna de manera categórica.

Detalla la prueba que ofrece, formula reserva del caso federal, y solicita se rechace la demanda en todos sus términos con expresa imposición de costas.

**III.-** Abierta la causa a prueba por providencia de fecha 20/03/2019 (fs. 248), se ofrecieron las que da cuenta el informe actuarial de fecha 10/10/2019 (fs. 356): cuatro (4) de la actora y dos (2) de la demandada.

Agregados los alegatos presentados oportunamente en fecha 22/06/2020 (actora) y en fecha 03/08/2020 (demandada), en fecha 20/08/2020 se practicó la pertinente planilla fiscal que fue repuesta por la parte actora conforme se desprende del comprobante adjunto a la presentación de fecha 04/12/2020.

Por providencia de fecha 15/12/2020 se llamaron los autos para sentencia, lo que fue notificado a las partes mediante cédula depositada en los respectivos casilleros digitales en fecha 18/12/2020, quedando los presentes actuados en estado de resolver.

**CONSIDERANDO:**

**I.- La litis.**

Como se señaló, la actora pretende que se declare la nulidad de las Resoluciones D/291/13 de la Dirección General de Rentas (en adelante D.G.R.) y de la sentencia n°454/17 del Tribunal Fiscal de Apelaciones (en adelante T.F.A.) –expte. n°29.603-376-D-2008 de la DGR y n°8-926-2015 del T.F.A.), por la que se le determinó impuesto sobre los ingresos brutos (en adelante IIBB)- Agente de Percepción de los períodos 12/2006 a 12/2008 por supuestas omisiones en la práctica de percepciones por los períodos 1/2006 a 12/2008.

Cuestionó principalmente la falta de sustento territorial de las operaciones que fueron objeto de determinación, y la reticencia de la Administración de abrir a prueba el procedimiento administrativo tal como lo solicitó en dicha instancia.

A su turno, la demandada negó puntualmente que las Resoluciones cuestionadas hayan sido dictadas en base a errores de la DGR, y que las operaciones que fueron tomadas en cuenta carezcan de sustento territorial.

Sostuvo que a la luz de lo dispuesto en el tercer párrafo del artículo 1° de la RG (DGR) N°86/00, si los bienes objeto de comercialización al momento de la venta se encuentran situados en la Provincia de Tucumán, independientemente de donde se produzca la entrega de los mismos, esa operación se considera también celebrada en el ámbito de Nuestra Provincia. Aclaró también que el sólo hecho que un sujeto no registre inscripción en el IIBB en la jurisdicción Tucumán, sea como contribuyente local o bajo Régimen Convenio Multilateral con alta o sede en ella, no implica necesariamente que no tenga sustento territorial en ella. Observa que los sujetos denunciados no registran inscripción en Tucumán en el período atacado, sin embargo retiraron bienes desde la planta de propiedad de la actora ubicada en la Provincia.

**II- Las actuaciones administrativas.**

Conforme se advierte de la documental acompañada en autos por la actora en copias simples, se aportaron las siguientes actuaciones administrativas en las cuales se basa la presente controversia, a saber:

-Acta de Deuda N° A 694-2011 del 21/12/2011 practicada a la actora en concepto de IIBB- Agente de Percepción por los períodos allí indicados (posiciones 1 a 12 de 2006,1 a 12 de 2007 y 1 a 12 de

2008), determinación que asciende conforme planilla determinativa que allí acompaña a $7.515.527,05 (fs. 53/58).

-Descargo e impugnación presentado por la actora en autos por ante la D.G.R. en fecha 17/01/2012 (fs. 59/74).

- -Resolución N° D 291/13 del 13/12/2013 por la que se dispuso: 1° Hacer lugar parcialmente, a la impugnación efectuada por el apoderado de Compañía Azucarera Concepción S.A. en contra del Acta de Deuda N° A 694/2011 confeccionada en concepto de IIBB –Agente de Percepción-, confirmándose la misma conforme el contenido de la "Planilla Determinativa N° PD 694-2011, Acta de Deuda N° A 694/2011 Etapa Impugnatoria" 2°) Intimar al obligado al pago a cancelar el importe que surge del Acta de Deuda N°694-2011 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción de acuerdo al contenido de la "Planilla Determinativa N° PD 694-2011, Acta de Deuda N° A 694/2011 Etapa Impugnatoria" 3°) Rechazar el descargo interpuesto por el contribuyente en contra del sumario n° M 694-2011 instruido por configuración de la infracción prevista en el artículo 86 inc. 1) de la LEY n°5121, y Aplicarle una Multa de $3.036.813,65 equivalente a una vez el gravamen omitido.en las posiciones consignadas en la planilla que motivó dicha resolución. (fs. 75/80).

-Sentencia n°454/17 del 04/09/2017 (fs. 97/104) del Tribunal de Apelaciones de la Provincia de Tucumán, por la que se resolvió: 1°) *HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 291/2013 respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 12/2006 a 12/2008 contenidos en el Acta de Deuda N° A 694/2011 . Ello por un importe de $116.717,87 Dejar firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron las declaraciones juradas antes mencionadas, que asciende al monto de $1.939.707,21 () conforme detalle obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma. Declarar en abstracto los planteos efectuados por el contribuyente por los períodos 01/2006 a 11/2008 por la suma de $980.388,57 (.) por encontrarse los mismos condonados en virtud de la aplicación de lo establecido por la ley N°8520, conforme a la modificación introducida por el punto f) inc. 7 del art. De la Ley N°8.720* 2°)- Disponer que la DGR proceda a imputar los pagos efectuados por el contribuyente por el monto de $73.178,06 () conforme a la normativa vigente, en atención a lo considerado 3°)- Disponer que la DGR proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe neto resultante por el cual se hace lugar al presente recurso conforme lo mencionado por cada uno de los contribuyentes que cumplimentaron su obligación de presentar declaraciones jurdas del IIBB correspondiente a los períodos 12/2006 a 12/2008, calculados desde la fecha de vencimiento del ingreso de los importes dejados de percibir hasta la fecha del efectivo pago del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal), procediendo a su tramitación 4°). Declarar ABSTRACTO el sumario N° M 694/2011 en razón de encontrarse comprendido dentro del beneficio de la condonación de sanciones dispuesto por la Ley 8.873 y sus modificatorias".

**III- La cuestión de fondo**.

**a**- De examen de la posición asumida por las partes y del cotejo de las actuaciones administrativas detalladas en el párrafo anterior, se desprende que la cuestión de fondo queda circunscripta a los períodos 12/2006 a 12/2008, en razón de que resultó abstracto lo atinente a las posiciones 1 a 11/2006 contenidas originariamente en Acta de Deuda N° A 694/2011 del 21/12/2011, tal como fue resuelto por el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia en sentencia n°454 del 04/09/2017, al considerar que dichos períodos se encontraban condonados en virtud de la aplicación dispuesto en ley n°8520 (cfr. modificación punto f) inc. 7 del art. 1 de la ley n°8720).

A su vez, puede constatarse en la planilla anexa a la sentencia del Tribunal Fiscal (cfr. copia a fs. 105), los contribuyentes que allí detallan por no presentar las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, a saber: Química Callegari SRL, Catamarca Rioja Refrescos, Formosa Refrescos SA, Embotelladora del Atlántico, Morales Héctor Francisco, Aceros Zapla.

Entonces, siendo que la cuestión ha quedado circunscripta a la validez del ajuste efectuado por el Fisco local contra la razón social actora, y advirtiendo que varios son los agravios que esboza la demandante en aval de su pretensión anulatoria, más sin perjuicio de ello, con el objeto de adentrarnos en el análisis de la procedencia o no de la determinación practicada en su contra, cabe recordar que los jueces no se encuentran obligados a seguir a las partes en todas las cuestiones que proponen a su consideración, sino tan sólo respecto de aquellas que**sean conducentes para decidir el caso y dar sustento a un pronunciamiento válido**(cfr. CSJN, Fallos: 258:304; 262:222; 265:301; 272:225; 278:271; 291:390; 297:140; 301:970; 304:819; 307:1121; 308:2172 y 310:1835, entre otras).

Dicho ello, es atinado mencionar que la parte demandante expone como uno de sus principales agravios: al absoluto silencio del TFA sobre la resistencia de la Administración a permitir la producción de las pruebas, y en especial la pericial que habría revelado la modalidad de las ventas al recordar que el arribo a la verdad material no es una facultad de la Administración sino una imposición legal inexcusable; que la Administración tenía la obligación de abrir a prueba el procedimiento ya que existían hechos controvertidos, de modo que violo con total arbitrariedad su derecho de defensa; y que con la prueba documental acompañada y con la prueba de informes y pericial que se intentó producir se acredita que las operaciones comprendidas en el ajuste no tuvieron sustento en la Provincia de Tucumán.

De lo expuesto surge que la actora se agravia -en este trance- por dos cuestiones puntuales: una la existencia de un marcado vicio en el procedimiento, en cuanto la administración habría omitido abrir a prueba el trámite de determinación, pese al ofrecimiento pertinente de su parte; la otra, refiere a la valoración -que alega arbitraria- que la administración efectuó sobre la prueba documental adjuntada con su impugnación y que rola agregada al expediente administrativo.

A esta altura es del caso mencionar que el artículo 107 del CTP, conforme el texto vigente a la época en que la DGR emitió el Acta de Deuda N° A 694-2011 del 21/12/2011 (norma que 10 días después fue modificada por Ley 8.468, B.O. del 30/12/2011), establecía expresamente que "*en los procedimientos administrativos, cuando existan hechos contradichos* ***se abrirá*** *la causa a prueba por un término de quince días en la forma y condiciones que establece éste código...*". Luego, el artículo 108 de aquel cuerpo legal consagra el principio de la amplitud probatoria en el trámite al señalar que "*podrá recurrirse a todos los medios de prueba con excepción del de confesión de la administración pública...*".

Con el dictado de la Resolución DGR N° D 291/13 del 13/12/2013 que confirma parcialmente el Acta de Deuda N° A 694/2011, se advierte que en la escasa valoración que hace de los medios probatorios ofrecidos por el impugnante, refiere a los actuales artículos 98 y 120 en materia de prueba en el procedimiento, introducidos por la reforma de la ley 8.468.

Nótese que la diferencia sustancial en materia de prueba con la reforma de la ley n°8.468 radica en que antes el antiguo artículo 107 contemplaba la apertura de la causa a prueba cuando existan "hechos contradichos"; y ahora el nuevo artículo 99 en su 2° párrafo prescribe *"Si se impugna o manifiesta disconformidad, la Autoridad de Aplicación sustanciará las pruebas ofrecidas que se consideren conducentes, producirá aquellas que estime necesarias para mejor proveer y dictará resolución motivada, incluyendo las razones de la desestimación de pruebas ofrecidas, en su caso"*. A su vez, el actual texto del C.T. dispone en su artículo 120: *"En los procedimientos en los cuales el contribuyente o responsable ofrezca prueba que haga a su derecho, su admisibilidad, sustanciación y diligenciamiento se regirán por las normas que a tal efecto dicte el Poder Ejecutivo Los actos y resoluciones de la Administración Pública se*

*presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante.”*.

Sentado el marco normativo, debe resaltarse que, como bien dijo la actora durante la sustanciación del procedimiento administrativo, no se dispuso la apertura a prueba en dicha instancia, y por ende no tuvo la posibilidad de producir los medios probatorios que consideraba hacían a su derecho.

En lo que a este punto respecta, puede observarse que la Resolución de la DGR N°D 291/13 sólo se limitó a hacer referencia a que las pruebas ofrecidas: pericial contable e informativas resultaban a todas luces dilatorias e improcedentes, aunque sin dar razones de ello tal como prescribe el actual artículo 99 2° párrafo, sino que se limitó a manifestar que la solicitud de oficios resulta una prueba inoficiosa y que debe ser desestimada teniendo en cuenta una jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires que la DGR considera aplicable al respecto.

Entonces, ya sea que en virtud del principio del informalismo en el procedimiento a favor del administrado se aplique el Código Tributario en la versión dispuesta al momento del dictado del Acta de Deuda N°A 694/2011, o con la modificación dispuesta por ley n°8.468 que entró en vigencia apenas notificada el Acta de Deuda y antes que venza el plazo para recurrir y/o impugnar la misma, del contenido de ambos textos se desprende que para la administración, el permitir el desarrollo de la etapa de prueba no constituía una facultad o una liberalidad que podía o no conceder al administrado, sino que, frente a la existencia de hechos contradichos (en la redacción anterior) y al ofrecimiento de prueba adecuada de parte del contribuyente, tal etapa en el trámite **se torna para ella necesaria e ineludible y su ausencia compromete seriamente la validez del procedimiento, que es efectivamente lo que aconteció en la especie.**

A su vez, en el marco de la redacción actual del Código Tributario local, conforme ya señalamos con anterioridad, si bien contempla la facultad de la Administración de sustanciar las pruebas ofrecidas que considere conducentes, el artículo 99 prevé también **la exigencia de resolución motivada** incluyendo las razones de la desestimación de pruebas ofrecidas, lo que no ocurrió en el presente caso tal como se desprende del contenido de la Resolución N° D 291/13 dictada por la DGR, en la que se advierte que únicamente se limita a desestimarlas sin dar razones valederas.

Es preciso hacer hincapié en que en oportunidad de resolver el recurso de apelación presentado por la firma accionante mediante sentencia n°454/17, el Tribunal Fiscal de la Provincia no hizo mención alguna a la decisión del organismo recaudador de no producir pruebas, sino que solo se limitó a reproducir la postura de ese organismo al respecto en oportunidad de contestar el recurso en cuestión.

No está de más recordar cuál es la finalidad de la obligación de abrir a prueba las actuaciones impuesta en cabeza de la administración.

La prueba constituye la actividad procesal destinada a producir en el órgano administrativo el conocimiento y certeza sobre los hechos que darán sustento fáctico al acto administrativo, permitiéndole cumplir con los principios de legalidad, razonabilidad y respeto del debido proceso, que constituyen los principios vertebrales del sistema jurídico nacional. El indispensable contacto con la realidad que supone el cumplimiento de esos principios, sólo se obtiene a través de la prueba. Dicho de otra manera, la decisión debe ser el resultado de prueba documentada en el expediente administrativo que proporcione una base racional o lógica para la decisión y que ésta sea efectivamente un producto del razonamiento a partir de aquélla. (cfr. Gordillo, Agustín (Dir.), *Procedimiento Administrativo*, Lexis-Depalma, 2003).

Haciéndose eco de tales directrices, las legislaciones provinciales previeron que "*corresponde a los órganos que intervienen en el procedimiento administrativo, realizar las diligencias tendientes a la*

*averiguación de los hechos conducentes a la decisión"*(cfr. Leyes de procedimientos administrativos de Corrientes, artículo 273; Mendoza, artículo 163; Salta, artículo 163). En idéntica línea, nuestra Ley de Procedimiento Administrativo sienta en su artículo 3° el principio que el procedimiento administrativo tenderá a un mejor y más eficaz funcionamiento de la Administración, asegurando la vigencia del ordenamiento jurídico objetivo. Marca además enfáticamente como caracteres sustanciales del trámite, entre otros: a **la búsqueda de la verdad material**, valiéndose al efecto de la instrucción e impulsión de oficio (inciso 1°) y **al debido proceso legal**, entendiéndose por tal el absoluto respeto a la **libre defensa en juicio** (vista de las actuaciones, patrocinio letrado, capítulo de cargos; oportunidad de descargo,**recepción de pruebas**, salvo las notoriamente inoficiosas,**valoración de pruebas**y decisión fundada) (inciso 3°).

Conforme se ha dicho, en orden al procedimiento administrativo sancionatorio "*la garantía del debido proceso legal implica, en su aspecto substancial o material, que los órganos o departamentos esenciales del Estado ejerzan sus respectivas competencias y atribuciones en forma razonable y con una razón axiológica suficiente; en su aspecto formal o adjetivo, significa que nadie puede ser privado de su libertad (en sentido lato), judicialmente o administrativamente, **sin que se cumplan ciertos procedimientos que den al individuo la posibilidad de defensa y de aportar las pruebas que la sustenten***" (Bidart Campos, G.,*Derecho Constitucional*, Ed. Ediar Bs. As., 1966, citado por Goane René M., El Poder Disciplinario..., pág. 31).

En tal línea interpretativa, el Alto Tribunal local ha señalado que "*debe destacarse que el derecho a ser oído, que comprende el derecho a exponer las razones de las pretensiones y las defensas que el interesado estime pertinentes antes de la emisión de los actos que refieran a sus derechos subjetivos o intereses legítimos, **conjuntamente con los derechos a ofrecer y producir prueba** y a una decisión fundada, **integran el concepto de debido proceso adjetivo***" (CSJT, sentencia N°1.100 del 19/11/2007, in re: "*Rocha Edgardo R. c/ Municipalidad de Tafí Viejo s/ Nulidad de acto / Procedimiento Licitatorio"*).

Partiendo de tales tópicos, es evidente que la autoridad de aplicación debió no sólo procurar la apertura a prueba del procedimiento -deber que esquivó-, sino además dar la oportunidad o permitir en el marco de esa etapa probatoria la producción de la prueba que ofrezca el contribuyente. Cabe recordar que **la actora efectivamente ofreció la prueba**, y que el ofrecimiento efectuado en sede administrativa lucía claramente pertinente a los fines de sustentar su posición defensiva contra el ajuste cuestionado.

´ En efecto, en lo que concierne al punto que se examina, Compañía Azucarera Concepción cuestionó el ajuste en sede administrativa en la inteligencia de que las operaciones que lo conformaron referían a negocios sin sustento territorial en la Provincia. De allí que, además de prueba documental, ofertó con su impugnación -y replicó en ocasión de su apelación- prueba informativa requiriendo el libramiento de oficios a sus clientes a los fines de conocer situación ante el IIBB, si eran contribuyentes del CM o no, y cuales son las jurisdicciones en las que tiene dada el Alta y desde que fecha.

También ofreció con tal objeto, prueba pericial contable a los fines de hacer valer su derecho en todo lo que concierne a su actuación como agente de percepción del IIBB, principalmente en los períodos 2006 a 2008.

Por lo tanto se advierte clara la pertinencia de tal ofrecimiento probatorio a los fines de sustentar la posición asumida en el marco del procedimiento de determinación tributaria cuestionado.

No debe perderse de vista aquí que en su artículo 129 (anteriormente artículo 116), la Ley N° 5.121 dispone que "*en materia de procedimiento, a falta de norma expresa en este Código, se aplicarán las disposiciones generales de procedimiento administrativo y, en su defecto, las de los Códigos de Procedimientos Civil o Penal"*. Con ello, amparada en los principios generales del procedimiento administrativo, sobre todo en la búsqueda de la verdad material, la autoridad de aplicación se encontraba obligada y en condiciones óptimas de, en el marco de la etapa probatoria, procurar los

medios para que la prueba ofrecida se produjera de forma efectiva.

Ello pues se erigía como **un deber ineludible para el Fisco no solo abrir a prueba el procedimiento, sino además, procurar su producción con el objetivo de arribar a la verdad material**. La actitud contraria genera, sin lugar a dudas, la vulneración del derecho de defensa de la actora por no haberse incorporado, o si se quiere, no haber permitido la incorporación al procedimiento administrativo de prueba ofrecida y conducente. El procedimiento sin la observancia de tales premisas u obviando el respeto a las garantías que lo impregnan, aparece gravemente afectado por un vicio evidente y se hace merecedor de la sanción de nulidad.

Adviértase que el inciso 4° del artículo 43 de la Ley N° 4.537 establece la necesidad de observar, previo al dictado del acto, los procedimientos sustanciales y adjetivos previstos en la ley y los que resultaren expresa o implícitamente del ordenamiento jurídico, por lo que al encontrarse viciado el trámite se torna aplicable en la especie la directiva del inciso 2° del artículo 48 de tal digesto.

Es que se presenta como un requisito esencial para la validez del acto el concretar los ” *procedimientos pertinentes”*-en el caso el debido proceso adjetivo-, pues de lo contrario aquel queda fulminado por un vicio esencial. El incumplimiento grave del “*debido procedimiento previo”* al dictado de todo acto administrativo **ocasiona la nulidad absoluta del acto** y la aceptación del criterio que ve allí solo una nulidad relativa susceptible de ser saneada en sede judicial e, incluso, en la propia sede administrativa a través de las instancias recursivas de los propios actos, conduce a privar al procedimiento administrativo de la significación axiológica que constitucional y legalmente está llamado a poseer (cfr. Comadira Julio,*Derecho Administrativo*, pág. 136/138).

**b**- Sin perjuicio de lo expuesto, aun obviándose las premisas precedentes, debe destacarse que la firma actora ha logrado en esta sede judicial acreditar de forma suficiente la inexactitud del ajuste que en su contra efectuó la autoridad de aplicación. En efecto, conforme la prueba informativa rendida en autos, Compañía Azucarera Concepción ha arrimado elementos suficientes para generar la convicción de que el ajuste que la DGR efectuó en su contra, incluyó operaciones carentes de sustento territorial en la Provincia de Tucumán.

Con el objeto de justificar tal aserto, es atinado recordar que es incontestablela facultad de las provincias de darse leyes y ordenanzas de impuestos locales, y en general, todas las que juzguen conducentes a su bienestar y prosperidad, sin más limitación que las enumeradas en el artículo 126 de la Constitución Nacional; siendo la creación de impuestos, elección de objetos imponibles y formalidades de percepción del resorte propio de las provincias, porque entre los derechos que constituyen la autonomía de ellas, es primordial el de imponer contribuciones y percibirlas, sin intervención alguna de autoridad extraña (CSJN, Fallos: 7:373; 105:273; 114:282; 137:212; 150:419; 235:571 y 320:619).

Sin embargo, tal potestad se admite y reconoce inexorablemente limitada al hecho de que aquellas leyes impositivas**no graven bienes existentes fuera de sus límites políticos, o actos con efectos en extraña jurisdicción**; o que sean por otras razones contrarias a la Constitución (cfr. CSJN, Fallos: 235:571). Esta frontera a la potestad provincial no es otra cosa que el*principio de territorialidad* que se erige por sobre las posibilidades tributarias locales.

El ámbito territorial del Estado configura el espacio o área en la cual, sobre el cual y dentro de la cual aquél ejerce su jurisdicción, o sea, allí donde ejerce sus competencias abarcando personas, bienes, cosas y actividades. Más allá del territorio, ”***no hay jurisdicción estatal”*** (a menos que se trate de naves o aeronaves en el mar libre o en el espacio aéreo de igual naturaleza). Luego, al centrar la atención en la competencia que el Estado ejerce en materia tributaria, decimos que puede imponer

contribuciones -o eximir de ellas- dentro del territorio, respecto de bienes, actividades y servicios que se sitúan, se realizan o se prestan en ese espacio geográfico, de forma que las potestades fiscales responden al mismo criterio de territorialidad (cfr., Bidart Campos, Germán J.,*El principio de territorialidad fiscal*, La Ley 2001-E, 1282, cita online: AR/DOC/9754/2003).

En otros términos, en razón de su soberanía, cada Estado tiene la potestad de gravar las situaciones imponibles situadas bajo su poder de imperio, lo que implica que el poder de imposición local se ejercita dentro de los límites territoriales sometidos a la soberanía de cada Estado provincial(cfr. Villegas Héctor B.,*Curso de Finanzas, derecho financiero y tributario,*Ed. Astrea, 2005, pág. 240).

Ya en Fallos: 147:239, la CSJN expresó que "*de acuerdo con el sistema político adoptado por nuestra Constitución, los poderes de la soberanía se encuentran divididos entre el gobierno nacional y los gobiernos provinciales: los del primero revisten la calidad de supremos y absolutos y se aplican en todo el territorio de la República, es decir, aún dentro del perteneciente a las propias provincias; los de los segundos presentan los mismos caracteres, pero únicamente pueden ser ejercitados dentro de los límites territoriales de la provincia*".

Consecuencia de ello es que "*ninguna provincia puede legislar si no es con referencia a las cosas y a las personas que se hallen dentro de su propia jurisdicción, pues los poderes conferidos por la Constitución son para ser ejercidos dentro de su territorio. La forma federal de gobierno, ha dicho esta Corte, supone la coexistencia de un poder general y de poderes locales que actúen en su esfera propia de acción y con imperio en toda la Nación el primero, y sólo en una provincia determinada el segundo, de manera que es dentro de sus respectivos límites que las últimas ejercen todo el poder no delegado al gobierno federal, con arreglo al art. -11- 104 de la Constitución [actual 121] (Fallos: 119:304; Bonaparte 'versus' Tax Court 104 U.8.592)*"(CSJN, Fallos: 337:822).

Dicho ello, conforme se desprende de los tres párrafos finales del artículo 1 de la RG N° 86/00, "*corresponderá percibir cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen en el ámbito de la Provincia de Tucumán con contribuyentes locales o extrajurisdiccionales, cualquiera sea su domicilio fiscalA tal efecto, se considerará celebrada en el ámbito de la Provincia de Tucumán, toda venta, locación o prestación efectuada sobre bienes, cosas o personas que se recepcionen o sitúen en sedes, depósitos, establecimientos, locales o cualquier otro tipo de asentamiento dentro del ámbito territorial de la Provincia de TucumánTambién corresponderá practicar la percepción cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen fuera del citado ámbito, siempre que sean realizadas por agentes de percepción domiciliados o con jurisdicción sede en la Provincia de Tucumán a sujetos pasibles inscriptos o con alta en esta jurisdicción, o a contribuyentes domiciliados en la Provincia de Tucumán*".

Ahora bien, en el cuaderno de pruebas N°3 de la actora, la firma actora solicitó prueba informativa a los obligados directos a fs. 278, de los cuales contestaron Salta Refrescos S.A. como absorvente de Catamarca Rioja Refrescos S.A. (fs. 302), donde informó que no estuvo inscripta como contribuyente del IIBB de la Provincia de Tucumán, ni como local ni en el régimen de Convenio Multilateral durante el período 12/2006 a 12/2008, y que si le efectuó compra a la firma actora sin sustento territorial en la provincia para Catamarca Rioja Refrescos S.A. con flete a cargo de la firma actora.

En el mismo sentido contestó también nuevamente Salta Refrescos S.A., esta vez como absorvente de Formosa Refrescos S.A. conforme consta a fs. 305 de autos.

Por su parte, Héctor Francisco Morales informó que se encontraba inscripto como contribuyente local en la Provincia de San Juan, y que comenzó a comprarle a la firma actora en el mes de julio de 2007, entendiendo que no hubo sustento territorial para la Provincia de Tucumán ya que dichas operaciones eran efectuadas por su cuenta y sin gastos en esa jurisdicción (cfr. fs. 307)..

Finalmente, Embotelladora del Atlántico S.A.manifestó que no se encontraba inscripto como contribuyente del IIBB en Tucumán en los períodos comprendidos entre 12/2006 y 12/2008 y que efectuó compras a la actora en esos períodos pero las mismas no tuvieron sustento territorial ya que

fueron entregadas en su domicilio de la ciudad de Córdoba (cfr. fs. 312).

Tales pruebas fueron oportunamente receptadas cada una de ellas por Presidencia de turno de este Tribunal, y fue ajeno a cualquier cuestionamiento de la demandada, es decir, consentido por ella en tales términos.

Conforme el muestreo que surge de los informes aludidos (ninguno de los cuales fue objeto de cuestionamiento alguno de parte de la demandada), todos vinculados a sujetos que la DGR signó como obligados directos incluidos en el ajuste efectuado a la firma actora, se evidencia que la determinación cuestionada (recuérdese que únicamente ha quedaron en pie los períodos que van de la posición 12/2006 a 12/2008), ha incluido operaciones celebradas con sujetos que no efectúan operaciones en esta jurisdicción o, al menos, que no realizaban operaciones en Tucumán en los períodos ajustados, y que tampoco se encontraban inscriptos en esta provincia. En resumen, la demandada, a cuyo cargo estaba el onus probandi en este aspecto, no logró acreditar las afirmaciones que sostuvo en la cuestión.

Por último, también puede constatarse que en la prueba pericial contable producida en autos (cfr. C.P.A. n°2), en respuesta al punto 2) del cuestionario de pericia el Perito desinsaculado C.P.N. Raimundo Enrique Méndez contestó que las ventas realizadas a los proveedores detallados en el punto 2 no tuvieron sustento territorial en la Provincia de Tucumán porque la mercadería fue entregada en el domicilio de los compradores fuera de la jurisdicción con flete a cargo de la actora, a la vez de señalar que prueba de ello son los remitos adjuntos al exp. Administrativo, y que la DGR no realizó determinación ni ajuste a los sujetos compradores.

Independientemente de que la pericial presentada fue impugnada oportunamente por la Provincia (378/390), y contestadas las impugnaciones por la parte actora (fs. 384) y por el Perito (fs. 386/387), la demandada no logra con lo allí esgrimido derribar todo lo hasta aquí considerado.

Todo ello se presenta como un elemento más que descalifica el ajuste impugnado viciando su “ *causa”* (artículo 43 inciso 2° de la Ley N° 4.537) y motivando en consecuencia su declaración de nulidad (artículo 48 inciso 2°, Ley N° 4.537).

En efecto, en virtud de todas las consideraciones hasta aquí vertidas, es procedente hacer lugar a la demanda deducida por la Razón Social Compañía Azucarera Concepción S.A. contra de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia declarar la nulidad del Acta de Deuda N° A 694/2011 del 21/12/2011 y de la Resolución N° D 291/13 del 13/12/2013, ambas emitidas por la DGR, como asimismo de la sentencia n°454/17 del 04/09/2017 del Tribunal Fiscal de Apelaciones.

En idéntico sentido se pronunció recientemente la Sala Iª de esta Excma. Cámara (Dres. Acosta y Masaguer) en sentencia n°845 del 23/09/2022 en los autos “Danone Argentina S.A. vs. Provincia de Tucumán s/nulidad/revocación” (expte. n° 261/12), pronunciamiento que a la fecha se encuentra firme.

**VI.- COSTAS:** atento al resultado al que se arriba y en virtud del principio objetivo de la derrota, se imponen a la Provincia de Tucumán (artículo 105 del CPCyC, aplicable en la especie por imperio del artículo 89 del CPA).

Reservar regulación de honorarios para su oportunidad.

**El Sr. Vocal Dr. Sergio Gandur, dijo:**

Que estando conforme con los fundamentos vertidos por la Sra. Vocal preopinante, vota en el mismo sentido.

Por ello, esta Sala IIIª de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo,

**RESUELVE:**

**I- HACER LUGAR,**por lo considerado, a la demanda deducida en autos por la Razón Social Compañía Azucarera Concepción S.A. contra la Provincia de Tucumán. En consecuencia, **DECLARAR LA NULIDAD** del Acta de Deuda N° A 694/2011 del 21/12/2011 y de la Resolución N° D 291/13 del 13/12/2013, ambas emitidas por la DGR, como asimismo de la sentencia n° 454/17 del 04/09/2017 del Tribunal Fiscal de Apelaciones.

**II- COSTAS** como se considera.

**III- RESERVAR** pronunciamiento sobre honorarios para su oportunidad.-

**HÁGASE SABER.-**

**EBE LÓPEZ PIOSSEK SERGIO GANDUR**

HPF **ANTE MÍ: JOSÉ ERNESTO SORAIRE**

**Actuación firmada en fecha 12/05/2023**

Certificado digital:
CN=SORAIRE Jose Ernesto, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 20143586244

Certificado digital:
CN=LÓPEZ PIOSSEK Ebe Marta Del Valle, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 27052932624

Certificado digital:
CN=GANDUR Sergio, C=AR, SERIALNUMBER=CUIL 20144803664

La autenticidad e integridad del texto puede ser comprobada en el sitio oficial del Poder Judicial de Tucumán https://www.justucuman.gov.ar.