

SENTENCIA N° 230/17

Expte.: 847/926/2016  
(Expte. DGR N°7.215/1036-T-2015)

En San Miguel de Tucumán, a los 12 días del mes de Junio de 2017, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "TRANSPORTADORA GAS DEL NORTE S.A. s/ Recurso de Apelación" – Expediente N° 847/926/2016".

**CONSIDERANDO:**

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 282 del expediente DGR N°7215/1036-T-2015 se presenta el contribuyente, por medio de apoderados, e interpone recurso fundado ante la autoridad de aplicación en los términos del art. 144 del Código Tributario provincial (en adelante, el "CTP") en contra de la Resolución N° 540/16 de fecha 09/09/2016, dictada por la Directora General de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "Resolución").

Por medio de ella, el organismo fiscal resolvió rechazar la solicitud de devolución de ciertos saldos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos oportunamente interpuesta por el contribuyente.



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. N° 847/926/2016  
Sal: Martín 362, 3º Piso, Block 2

San Miguel de Tucumán

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 9

En su presentación el contribuyente explica que durante los periodos fiscales 2010 a 2014 la autoridad fiscal ha recaudado –mediante la aplicación del mecanismo previsto en las Resolución General DGR N° 80/2003- indebida y excesivamente sobre importes acreditados en sus cuentas la suma total de \$1.016.847,08, en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos; suma que excede el impuesto determinado.

Destaca el contribuyente que su actividad principal (que representa más del 80% de sus ingresos gravados) consiste en la prestación del servicio público de transporte de gas natural, aplicando a los fines de la distribución de la base imponible del impuesto el régimen especial del art. 9 del Convenio Multilateral de 1977; esto es, atribuyendo la base imponible a las jurisdicciones en las que se origina el transporte, no encontrándose la Provincia de Tucumán entre ellas.

Ahora bien, adicionalmente al servicio de transporte de gas natural, agrega el contribuyente que realiza algunas actividades secundarias, una de las cuales consiste en el arrendamiento de infraestructura de comunicaciones, la que se desarrolla parcialmente en la Provincia de Tucumán. Dichas actividades, explica, se encuentran alcanzadas por el artículo 2° del mencionado Convenio, e implican que por los periodos 2010 a 2014 se haya determinado un impuesto atribuible a la Provincia de Tucumán de \$55.596.

Explica el contribuyente que, en su caso, esos regímenes han generado en forma permanente saldos a favor que no pueden ser utilizados por él ya que, en su entender, exceden holgadamente su obligación frente al gravamen.

Pues bien, ello fue -en apretada síntesis- lo que motivó la interposición del reclamo de devolución.

Expte. N° 847/926/2016

Web: [www.tfa-tuc.gob.ar](http://www.tfa-tuc.gob.ar)

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Martín 362, 3° Piso, Block 2 San Miguel de Tucumán Tel. 0381-4979459 Página 2 de 9

En primer lugar, el contribuyente alega la ilegitimidad de la resolución recurrida. En efecto, se agravia que los fundamentos de dicha resolución solo refieran a cuestiones meramente formales, que no impiden que se pueda hacer efectiva la devolución solicitada.

Explica que, a su modo de ver, la omisión de desafectación de los saldos en disputa, no puede ser considerada un óbice para la devolución de las sumas reclamadas; recaudo éste al que tilda de irrazonable.

En su entendimiento, los únicos requisitos que las normas establecen es que exista un ingreso indebido, que se interponga la correspondiente acción de repetición y que se acompañe la prueba pertinente a fin de demostrar el pago injustificado. Insiste con que no surge del texto del art. 140 del CTP, ni de ninguna otra disposición vigente al momento de interposición de su reclamo, que el contribuyente tenga que detraer el saldo a favor.

En segundo lugar, el contribuyente aduce que la recaudación excesiva e indebida de la autoridad de aplicación viola el principio de territorialidad del tributo, puesto que alcanza actividades realizadas fuera de la provincia. En ese sentido, explica que las percepciones efectuadas por el organismo fiscal a través de sus distintos agentes de recaudación sobre las acreditaciones efectuadas en las cuentas bancarias provenientes de actividades no alcanzadas por el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán son a todas luces indebidas. Acto seguido, el contribuyente plantea la inconstitucionalidad del régimen de recaudación de la Resolución General DGR N° 80/2003 y sus modificaciones. Efectúa, a tal efecto, una profusa cita de precedentes jurisprudenciales relativos a los límites del accionar de los fiscos provinciales cuando pretenden ejercer sus facultades en forma extraterritorial.

Dt. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

SECRETARÍA DE ASESORIA  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. N° 847/926/2016  
San Martín 362, 3º Piso, Block 2

San Miguel de Tucumán

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

Tel. 0381-4979459 Página 3 de 9

Finalmente, plantea otra impugnación de orden constitucional, al alegar la afectación al derecho de propiedad y al principio de legalidad, por constituir un verdadero empréstito forzoso que carece de sustento legal, violando los arts. 4, 17, 18, 52, 75 inciso 2 y 99 inciso 3) de la Constitución Nacional.

Finalmente, el contribuyente ofrece prueba documental y hace reserva del caso federal.

II.- A fs. 1 del Expte. 847/926/2016 comparece la representación del organismo fiscal contestando el traslado conferido en los términos del art. 148 del CTP, solicitando el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de la resolución en crisis.

La representación del organismo fiscal alega que el contribuyente no "desafectó" el monto reclamado en concepto de devolución, lo que obstaría al reclamo deducido. Aduce la representación fiscal, a este respecto, que la conducta desplegada por el apelante resulta contradictoria y va en contra de la teoría de los propios actos ya que, por un lado es el propio contribuyente quien con su accionar acepta la falta de cumplimiento de los requisitos pero, a su vez, se presenta cuestionando el acto sin expresar agravios que sustenten el recurso que intenta.

Acto seguido, la representación fiscal se explaya con relación a la necesidad de la mentada "desafectación" del saldo a los efectos de poder acoger el reclamo interpuesto por el contribuyente. Así, explica la función cancelatoria que cumple el saldo a favor en la determinación del impuesto en la declaración jurada; siendo por ello necesario que para el caso de solicitar la devolución de dicho concepto él no sea expresado en la declaración jurada del periodo en el que se está solicitando la devolución (a los efectos de evitar la duplicación del crédito).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. Nº 847/926/2016  
San Martín 362, 3º Piso, Block 2

San Miguel de Tucumán

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

Tel. 0381-4979459 Página 4 de 9

III.- Que a fs. 14/15 del expediente obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 104/17, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° 540/16, dictada con fecha 09/09/2016 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, es ajustada a derecho.

IV.I. Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el 23/12/2015 el contribuyente inició un reclamo de repetición con la finalidad que se proceda a la inmediata devolución del saldo a favor generado en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos cuyo importe, a la fecha de interposición, ascendía a la suma de \$1.016.847,08.

Según el contribuyente, el pago en exceso tiene fundamento en que por aplicación de los regímenes de recaudación provincial vigentes (retenciones y percepciones) se generó a favor de él un saldo de tal importancia que no podrá ser utilizado en periodos futuros; ello, en consideración de que exceden el monto que debe ingresar mensualmente por este gravamen.

Los fundamentos de su reclamo son (i) el enriquecimiento sin causa como consecuencia del saldo a favor generado y (ii) el perjuicio emergente de dicho saldo a favor.

Con fecha 09/09/2016 el organismo fiscal dictó la Resolución N° 540/16, por medio de la cual rechazó la solicitud de devolución del saldo reclamado.

Los fundamentos de tal rechazo fueron que el contribuyente no "desafectó" monto alguno en concepto de devolución.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV.II. En los términos señalados adelanto mi opinión en el sentido de que el recurso de apelación interpuesto no puede prosperar.

De acuerdo a lo que se extrae de la resolución apelada, el organismo fiscal no ha rechazado la procedencia del reclamo de manera definitiva sobre la base de que el reclamo en sí no es procedente, sino que lo rechazó por cuanto el contribuyente no “desafectó” (detrajo) de las declaraciones juradas el monto reclamado.

La cuestión en disputa entonces queda circunscripta a resolver si el recaudo de “desafectación” del saldo exigido por el organismo fiscal puede válidamente ser utilizado como fundamento para el rechazo del reclamo de repetición incoado.

Pues bien, soy de la opinión que el recaudo exigido por la administración fiscal referente al deber de “desafectar” el monto reclamado en devolución como condición para proceder al análisis de la viabilidad de ella no se vislumbra como antojadizo o falta de razonabilidad.

Por el contrario, y por más que exista o no una norma que así lo establezca, encuentro que dicho recaudo se erige en una medida de control necesaria (fundada en un criterio razonable) a la hora de resolver la devolución de un saldo en exceso; justamente a los efectos de evitar la duplicación y/o indebida utilización de los créditos contra el organismo fiscal mientras se analiza la procedencia de la devolución solicitada.

Como bien refiere el organismo fiscal en su contestación del traslado, la duplicación se puede producir cuando el contribuyente pide la devolución del saldo a favor y simultáneamente (antes de que la Dirección General de Rentas se expida sobre la misma) continúa usando esos valores (saldo a favor) como

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

medio de cancelación del impuesto determinado en las declaraciones juradas de periodos posteriores.

Más aun, de la propia resolución apelada se lee que el organismo le indica al contribuyente que *“para el supuesto de que el contribuyente solicitara nuevamente la devolución del saldo favorable que poseería en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen Convenio Multilateral, deberá efectuar una nueva presentación y acreditar mediante la declaración jurada correspondiente que el saldo favorable cuya devolución solicita fue debidamente deducido como tal en la declaración jurada del pedido, como así también acompañar toda la documentación respaldatoria vigente”*.

En tales términos, el apelante en vez de “desafectar” el saldo reclamado y continuar con su reclamo de repetición en sede del organismo fiscal (que ningún perjuicio le generaría, y que allanaría el camino para el análisis de su petición), optó por interponer este recurso de apelación erigiendo el incumplimiento a un recaudo formal en un pretendido agravio que, para mí, no es tal.

Finalmente, soy de la opinión que la exigencia de “desafectación” no requiere de un norma expresa que así lo disponga, ya que se trata de un criterio del organismo fiscal en su administración de la percepción y devolución de ingresos tendiente a resguardar las arcas fiscales; y las amplias facultades conferidas al organismo por el art. 9 del CTP son suficiente basamento legal para la adopción de un criterio de actuación como el que venimos analizando.

Amén de ello, considero, como ya dije, que se trata de un recaudo de resguardo del interés fiscal que se presenta como razonable y que, en rigor de verdad, no le ocasiona ningún perjuicio al contribuyente más que la

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSÉ LUIS TORO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.R.M. GUSTAVO BENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. N° 847/926/2016

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

San Miguel de Tucumán

Web: [www.tfa-tuc.gov.ar](http://www.tfa-tuc.gov.ar)

Tel. 0381-4979459 Página 7 de 9

presentación de una declaración jurada nueva y la readecuación de su reclamo de repetición.

No obstante ello, cabe destacar que el 05/08/2016 fue publicada en el Boletín Oficial la Resolución General N° 90/2016, que reglamentó el trámite de las devoluciones de pagos indebidos o excesivos. En su art. 5, cuarto párrafo, se establece expresamente que *“al momento de solicitar la devolución, el contribuyente deberá acreditar que ha procedido a desafectar el importe solicitado en devolución del saldo favorable del impuesto de la declaración jurada del anticipo del gravamen de que se trate, correspondiente al último período mensual inmediato anterior a la fecha de presentación de la solicitud. A tal efecto deberá rectificar la citada declaración jurada detrayendo el referido importe, y acompañar copia de la respectiva declaración jurada rectificativa. Lo dispuesto en el presente párrafo no resulta de aplicación respecto de aquellos sujetos que hubieran obtenido la baja de inscripción en el impuesto respectivo con anterioridad a la interposición de la solicitud de devolución”*.

Si bien se trata de una norma dictada con posterioridad a los hechos de este caso, considero que esta norma solo plasma un criterio de actuación de la administración que válidamente pudo haber sostenido y puesto en práctica sin la necesidad de una norma (en sentido estricto) específica al respecto.

V. Pues bien, por las consideraciones que anteceden, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: **I. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente TRANSPORTADORA DE GAS DEL NORTE S.A. en contra de la Resolución N° 540/16, dictada con fecha 09/09/2016 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán. **II. REGISTRESE, NOTIFIQUESE**, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese. Así voto.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



El señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo: que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

El señor Vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo: compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal preopinante, voto en igual sentido.

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN  
RESUELVE:**

**Artículo 1º: NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente TRANSPORTADORA DE GAS DEL NORTE S.A. en contra de la Resolución N° 540/16, dictada con fecha 09/09/2016 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.

**Artículo 2º: REGISTRESE, NOTIFIQUESE**, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

HAGASE SABER.

emi

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL

ANTE MI

Dra. SILVIA M. MENEGHELLO

SECRETARIA

Dr. JAVIER GUSTAVO MANZANETROU  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION