

SENTENCIA N° 512/17

Expte.: 119/926/2017
(Expte. DGR N°26.806/376-D-2012)

En San Miguel de Tucumán, a los 18 días del mes de Septiembre 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: **"DISCUALCO S.A. s/ Recurso de Apelación"** – Expediente N° 119/926/2017.

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. 2371/2373 del expediente DGR N°26.806/376-D-2012 se presenta el contribuyente, por medio de apoderado, e interpone recurso de apelación en contra de la Resolución N° D 09/17 de fecha 16/01/2017, dictada por la Directora General de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de ella, la DGR resolvió rechazar la impugnación oportunamente interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 598-2013 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmándola en todos sus términos; salvo por la parte correspondiente al Sumario N° M 598-2013 el que, por aplicación de la Ley 8.873, se declaró abstracto.

En su presentación el contribuyente plantea la improcedencia del ajuste, principalmente por cuanto, a su entender, la administración yerra al considerar que en función de lo previsto en el art. 140 del Código Tributario Provincial la solicitud de devolución de un saldo a favor oportunamente efectuada por el contribuyente le permite (al organismo fiscal) determinar y exigir el cobro de tributos prescriptos.

A su entender, el mencionado artículo faculta a la Administración a comprobar si existe o no saldo a favor del contribuyente, y para ello puede verificar la materia imponible por el periodo por el que se solicita la devolución –no prescripto- y puede retrotraerse a verificar periodos prescriptos si la materia imponible tuvo su origen en dichos periodos.

En ese sentido, el contribuyente alega que no debe confundirse el instituto de la prescripción que afecta a las actuaciones y poderes del fisco para determinar y exigir impuestos con la facultad de verificar que se extiende más allá de aquél. Esta facultad, según su entendimiento, puede ejercerse por el fisco durante todo el plazo por el que los contribuyentes y responsables se encuentran obligados a conservar los comprobantes y documentos que acrediten las operaciones vinculadas a la materia imponible, y permite investigar los hechos cuyas consecuencias se descargan en años posteriores no prescriptos.

Luego de efectuar ciertas consideraciones técnicas, concluye que la administración, al pretender aplicar el art. 140, tercer párrafo, del Código Tributario, no hace más que reconocer que los periodos fiscales 2009, 2010, 2011 y 2012 determinados en el Acta de Deuda A 598-2013 se encuentran prescriptos y, por lo tanto, el organismo fiscal estaría inhibido para efectuar cualquier ajuste del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a dichos periodos.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JORGE ALFONSO POISSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
Fuente Nº 119/976/2017

En segundo lugar, con relación ya al ajuste practicado, plantea la falta de sustento territorial. Según el apelante, la resolución en crisis no desconoce ni niega la documentación aportada, pero continúa considerando que la asignación de ingresos para el cálculo del coeficiente unificado debió efectuarse a la jurisdicción del domicilio del adquirente (en la cual tienen destino final los bienes vendidos, con independencia de quién soporte el gasto de flete hacia dicho domicilio).

Aduce que del solo hecho de ingresar mercadería a una jurisdicción no puede inferirse la obligación de tributar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pues debe acreditarse que el gasto de transporte fue soportado por su mandante.

Indica que no existe en los digestos normativos positivos ninguna norma que autorice y/o otorgue sustento territorial en función del lugar de ubicación de los bienes.

Luego de la cita del art. 1 del Convenio Multilateral, al apelante alega que si un contribuyente efectúa la entrega de la mercadería en su domicilio, no existiría extensión de sus actividades hacia otra jurisdicción, sino que sería el adquirente de los bienes o servicios quien, al efectuar gastos en la jurisdicción territorial del vendedor, tendría sustento territorial en esta última.

El sustento territorial, siempre según el apelante, no puede quedar definido por el lugar en que se encuentran situados los bienes que son adquiridos, sino por el lugar en que los bienes son entregados. Cita, al efecto, el art. 44 de la RG 2/09 de la Comisión Arbitral y la Resolución 15/01.

Asimismo, explica el apelante que el sustento territorial constituye un presupuesto del ejercicio del poder tributario y, por ende, de la aplicación del Convenio Multilateral.

En ese sentido, alega que si la actividad se ejerce enteramente dentro de una jurisdicción nadie más que el poder estatal donde se localiza puede gravarla. Si, en cambio, se extiende entre dos o más jurisdicciones, todas ellas podrían sujetarla a imposición y solo en ese supuesto es aplicable el Convenio Multilateral.

De acuerdo a su posición, si un vendedor con asiento en una jurisdicción distinta a la de Tucumán entrega la mercadería al comprador de Tucumán en aquella jurisdicción, asumiendo el comprador los gastos de transporte, el vendedor no será sujeto obligado del impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Tucumán por no tener sustento territorial al no haber incurrido en gastos en dicha provincia. Por el contrario, si el comprador de la Provincia de Tucumán no se desplaza a la jurisdicción del vendedor sino que es el vendedor quien toma a su cargo los gastos de transporte, es este último quien extiende su actividad a la Provincia de Tucumán, al dar sustento territorial por los ingresos que en ella obtiene.

En tercer lugar, el apelante hace referencia a un precedente recaído *in re* "Maglione", y se agravia de la interpretación que el organismo fiscal ha efectuado de dicho precedente, al considerarlo referido a cuestiones relacionadas con el régimen de percepción del tributo y, por ende, inaplicable a este caso.

Cabe destacar que no se ofrece prueba alguna en esta instancia.

II.- A fs. 1/3 del Expte. 119/926/2017 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.

DR. JORGE EL POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

En primer lugar, la representación del organismo fiscal alega que los agravios expuestos por el apelante referidos a la prescripción de las facultades de determinación no pueden prosperar. Aduce, al respecto, que la interposición ante la Dirección General de Rentas de una solicitud de devolución de saldo oportunamente efectuada, hace aplicable el tercer párrafo del art. 140 del Código Tributario provincial; y que dicha solicitud supone el voluntario sometimiento a las facultades de verificar, determinar y exigir del fisco, admitiendo el declarante la revisión de su crédito en toda su extensión, aunque dicha circunstancia haya acaecido en el transcurso de un periodo fiscal supuestamente prescripto.

En segundo lugar, con relación a la falta de sustento territorial, cita un precedente la Comisión Arbitral recaído en el caso "Don Alcides S.A. c/ Provincia de Buenos Aires", así como en las Resoluciones 11/2003, 32/2010, y 10/2012, que serían contrarios a la posición del apelante, en los que –alega– se resolvió que en casos como el presente los ingresos deben atribuirse a la jurisdicción donde tiene su domicilio el comprador.

En tercer lugar, con relación al caso "Maglione SRL", entiende que es inaplicable a las cuestiones aquí debatidas ya que aquél se refiere al régimen de percepción del tributo.

III.- Que a fs. 12/13 del expediente obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 155/17 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° D 09/17, dictada con fecha 16/01/2017 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POSSE PONESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV.I. Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el organismo fiscal inició oportunamente sobre el contribuyente una fiscalización tendiente a controlar el cumplimiento del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Luego de ciertos requerimientos de información y documentación (los que fueron evacuados), la fiscalización se centró principalmente en el criterio de asignación seguido por el apelante (de cara al Convenio Multilateral de 1977) respecto de ciertos ingresos relacionados con clientes que desarrollan actividades en establecimientos (industriales, comerciales, etc.) ubicados en la Provincia de Tucumán.

Concretamente, la discusión de fondo se trabó en relación a si los ingresos provenientes de esas operaciones, en las que el apelante –según alega- se limita a concretar ventas en y desde sus oficinas sitas en la Provincia de Buenos Aires, con entrega de la mercadería allí, y sin que el flete sea soportado por ella (sino por los adquirentes ubicados en la Provincia de Tucumán), deben ser asignados (a los efectos de la conformación del coeficiente único) a la Provincia de Buenos Aires (por ser el lugar de concertación de la operación); o si, por el contrario, deben ser asignados a la Provincia de Tucumán (por ser el lugar del destino final de los bienes).

Pues bien, en el marco de esa discusión de fondo son dos, en definitiva, las cuestiones en disputa.

La primera de ellas es si la facultad del organismo fiscal para determinar una deuda de impuesto se encuentra o no prescripta.

Según el organismo fiscal, aun cuando a la fecha de notificación del acta de deuda habían transcurrido más de 5 años, dado que el contribuyente inició un reclamo de devolución de saldos en el año 2012 (conforme consta a fs. 2362 y

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JORGE Z. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

2364), resulta de aplicación en el caso lo dispuesto en el tercer párrafo del art. 140 del Código Tributario provincial.

Según el apelante, siendo que la fecha de notificación del acta de deuda es de junio de 2015, la acción del fisco referente a los periodos 1 a 12/09 y 1 a 5/10 se encuentra irremediabilmente prescrita (pues transcurrió un plazo superior a los 5 años); y la interpretación dada por el organismo fiscal al art. 140 citado es errónea.

La segunda de las cuestiones en disputa refiere a si en el caso existe o no sustento territorial para asignar ingresos a la Provincia de Tucumán.

Según el contribuyente, los ingresos provenientes de operaciones con clientes ubicados en la jurisdicción de la Provincia de Tucumán deben ser asignados a la Provincia de Buenos Aires, por ser allí donde la operación tuvo lugar; más aún cuando el flete hasta el destino es soportado por el adquirente. En suma, el contribuyente alega que no existe en el caso sustento territorial alguno.

Por su parte, el organismo fiscal aduce que lo determinante a los efectos de asignar ingresos es el conocimiento por parte del vendedor del lugar de donde provienen los ingresos derivados de esas operaciones de venta; ello, conforme lo prescripto por el inciso b) del art. 2 del Convenio Multilateral de 1977.

IV.II. En primer lugar abordare la cuestión atinente a si la acción del fisco se encuentra prescrita o no. Adelanto mi opinión en el sentido de que el recurso de apelación interpuesto no puede prosperar a este respecto, ya que entiendo que el fisco tiene facultades para verificar y determinar materia imponible.

El art. 140, tercer párrafo, del CTP establece que "La reclamación del contribuyente por repetición de impuesto facultará a la Autoridad de Aplicación,

Dr. JOSE ALFREDO
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSÉ PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el impuesto que resulte adeudarse, hasta anular el saldo por el que prosperase el recurso”.

Como se puede apreciar de la norma, ante un reclamo de repetición, y aun cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, el organismo fiscal puede verificar la materia imponible e, inclusive, determinar y exigir el impuesto resultante hasta anular el saldo por el que prosperase el reclamo. Ello se extrae sin mayor esfuerzo de la letra misma de la norma.

Pues bien, de acuerdo a las constancias de la causa, ello fue lo que aconteció en este caso.

En efecto, a fs. 2362 y 2364 del expediente 26808/376/D/2012 obran (i) informe de la División de Impuestos Declarados, y (ii) copia de una solicitud de devolución formulada por el contribuyente, que dan cuenta de que efectivamente el contribuyente efectuó al organismo fiscal un pedido de devolución del mismo impuesto y por los periodos fiscales en pugna (desde junio 2008 hasta abril de 2012), lo que entiendo que legalmente habilita a dicho organismo a actuar como lo hizo.

Amén de ello, no observo ninguna razón de peso esgrimida por el contribuyente en su recurso de apelación que pueda enervar o poner en tela de juicio la legitimidad o aplicación de esta norma al caso particular. La apelación solo contiene una manifestación genérica respecto a que la acción se encuentra prescripta cuando, como ya se vio, la legislación aplicable y las constancias de la causa dan cuenta de que ello no es así.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Expte. Nº 119/926/2017

IV.III. Sentado lo que antecede, a continuación me avocaré al análisis de la segunda de las cuestiones en disputa. Nuevamente adelanto mi opinión en el sentido de que el recurso de apelación interpuesto tampoco puede prosperar en este sentido.

Lo que se encuentra discutido en estos autos es si determinados ingresos deben o no ser asignados a la Provincia de Tucumán.

Al respecto cabe traer a colación que en casos como el presente tanto la Comisión Arbitral como la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral de 1977 tienen sentado como último criterio que el factor determinante para establecer a qué jurisdicción se deben atribuir los ingresos provenientes de la venta de mercaderías, no responde al lugar físico de la entrega de ellas, ni tampoco a la jurisdicción del domicilio de facturación o por ser el mero domicilio fiscal del comprador, sino que toma importancia el lugar de destino final de las mismas, siempre que sea conocido por el vendedor al momento en que se concretaron cada una de las ventas, en tanto y en cuanto exista sustento territorial en esa jurisdicción (Cfr. Resolución C.A. N° 1/2017, Resolución C.A. 12/2016, entre muchas otras).

Es decir, lo relevante a los efectos de la asignación de ingresos es (i) el conocimiento por parte del vendedor de cuál es el destino final de los bienes; y (ii) el sustento territorial.

A mi juicio ambos extremos se verifican en este caso. Veamos.

Conforme a la descripción de la operatoria y documentación existente en autos, entiendo no hay ninguna duda que el vendedor tiene un total conocimiento de cada uno de sus clientes con los que opera en todo el país y, por lo mismo, tiene certeza del lugar del que provienen los ingresos derivados de esas

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POESE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO ARNEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. N° 119/926/2017

operaciones; amén de que tienen una relación comercial permanente y duradera. Ello, con independencia que las operaciones sean del tipo de las “entre presentes” o de las mencionadas en el último párrafo del artículo 1º del Convenio Multilateral (Cfr. C.A. 8/2016, C.A. 15/2014).

En efecto, en autos se encuentra acreditado que si bien el flete es pagado por el comprador, corre por cuenta del vendedor la puesta de la mercadería en el transporte que se le indica, de donde se extrae que es difícil que no se conozca el destino del despacho.

Fuera de ello, a fs. 1828, 1830, 1964, 1867, 1870, 2104, 2181, 2119, 2123, 2129, 2138, 2141, 2144, 2166, 2168, 2172, 2176, 2178, 2181, 2229, 2236 y 2234 obran remitos emitidos por Discualco S.A. en los que se indica expresamente el lugar de destino de los bienes adquiridos con relación a todos los clientes involucrados; y las condiciones de venta son de contado a 30 días (difícilmente se venda a crédito sin tener pleno conocimiento del cliente y/o destino final de los bienes que adquiere).

En suma, observo que es difícil negar el pleno conocimiento por parte del vendedor de cuál es el destino final de los bienes

Asimismo, observo de los antecedentes aportados que el sustento territorial en la provincia de Tucumán está debidamente acreditado ni más ni menos porque el contribuyente resulta ser contribuyente de la provincia de Tucumán desde el año 1999 (cfr. Fs. 2382 vta.). Tal es el criterio que recientemente ha seguido la Comisión Arbitral con relación a esta cuestión específica (cfr. C.A. Resolución 05/2017).

A mayor abundamiento, y con respecto al hecho de que los fletes sean tomados a su cargo por el adquirente (hecho éste al que el apelante ha dotado

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE POMESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de particular relevancia), téngase presente que la Comisión Arbitral tiene dicho que no es correcto que por el simple hecho de que la empresa no tenga gastos de fletes, se arribe a la conclusión de que los ingresos se deben atribuir en su totalidad a la jurisdicción del vendedor, sin tomar en consideración los domicilios de los compradores. Que en este sentido, de acuerdo a los últimos antecedentes de los Organismos de Aplicación del Convenio, los ingresos deben atribuirse al lugar del destino de los productos que se comercialicen cuando el vendedor sabe cuál es ese destino, siempre que exista sustento territorial (cfr. C.A. Resolución 15/2014).

Finalmente, con relación al precedente recaído *in re* "Maglione SRL", y sin adentrarme en el análisis de sus aspectos y conclusiones, coincido con la representación del organismo fiscal en el sentido de que nada tiene que ver dicho precedente con el análisis e interpretación de las normas del Convenio Multilateral de 1977, que es lo que está en juego, en definitiva, en estas actuaciones.

Por todo lo expuesto soy de la opinión de que este agravio tampoco puede prosperar, por lo que cabe confirmar el criterio seguido por el organismo fiscal en cuanto al modo de asignar los ingresos.

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 DISQUALCO S.A. en contra de la Resolución N° D 09/17, dictada con fecha 16/01/2017 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. JORGE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE JOSSE BONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO HERNANDEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Previo a resolver el fondo de la cuestión planteada en autos, se advierte que conforme lo expuesto por la Autoridad de Aplicación, el procedimiento de determinación que dio como resultado el Acta de Deuda N° A 598-2013 practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmada por Resolución de la DGR motivo del recurso de apelación interpuesto por el contribuyente, fue iniciado como consecuencia directa de la acción de repetición promovida por el apelante por medio del expediente N° 2.076/1036/D/2012, el que tramita por ante este Tribunal Fiscal.-

Teniendo en cuenta que el pedido de repetición habilita a la Dirección General de Rentas a aplicar el artículo N° 140° del C.T.P., el cual en su tercer párrafo establece: *"...La reclamación del contribuyente por repetición de impuesto facultará a la Autoridad de Aplicación, cuando estuvieran prescriptas las acciones y poderes fiscales, para verificar la materia imponible por el período fiscal a que aquélla se refiere y, dado el caso, para determinar y exigir el impuesto que resulte adeudarse, hasta anular el saldo por el que prosperase el recurso..."*, el expediente del rubro debe necesariamente, en virtud de la norma transcrita, acumularse y tramitarse conjuntamente con el pedido de repetición iniciado Discualco S.A.-

La circunstancia descripta amerita diferir el pronunciamiento con respecto a la cuestión de fondo planteada en autos y a ordenar la acumulación de las presentes actuaciones al expediente N° 2.076/1036/D/2012 (N° 255/926/2017).-

En conclusión y atento a la facultad con que cuenta este Tribunal de proceder en tal sentido, por integración e interpretación analógica de los artículos N° 5° y 6° del Código Tributario Provincial, art. 3° inciso 4) de la Ley 4.537 y artículo N°

174º inciso 3) del Código Procesal Civil y Comercial de Tucumán, corresponde diferir la Resolución sobre el fondo de la cuestión de estos actuados y ordenar la acumulación en la forma dispuesta precedentemente. Ello a fin de dictar una sola sentencia que resuelva las pretensiones de las partes, esgrimidas en ambos expedientes.-

Por lo expresado; propongo la siguiente resolución:

1.- DIFERIR pronunciamiento sobre la cuestión de fondo, por las razones expresadas en los considerandos que anteceden.-

2.- ORDENAR LA ACUMULACION de las presentes actuaciones, por intermedio de la Secretaria General del TFA, al expediente N° 2.076/1036/D/2012 (N° 255/926/2017) el cual tramita actualmente en este Tribunal.-

El señor Vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: compartiendo los fundamentos expuestos por el señor Vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, voto en igual sentido.

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

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

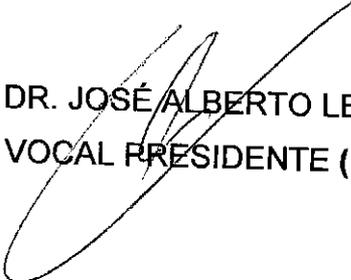
Artículo 1º: DIFERIR pronunciamiento sobre la cuestión de fondo, por las razones expresadas en los considerandos que anteceden

Artículo 2º: ORDENAR LA ACUMULACION de las presentes actuaciones, por intermedio de la Secretaria General del TFA, al expediente N°

2.076/1036/D/2012 (Nº 255/926/2017) el cual tramita actualmente en este Tribunal.-

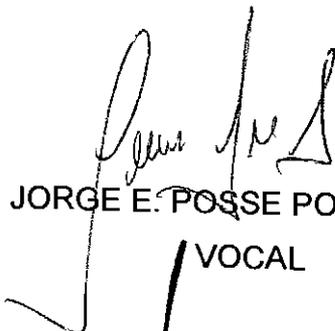
Artículo 3º: REGISTRESE, NOTIFIQUESE.-

HAGASE SABER.



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN

VOCAL PRESIDENTE (En disidencia) .



DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ

VOCAL

ANTE MÍ



Dra. SILVIA M. MENEGHELLO

SECRETARIA

DR. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL