



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

SENTENCIA N°: 258./2020

Expte. N°: 91/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...23..... días del mes de.....SEPTIEMBRE.....de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: "FGF TRAPANI S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 91/926/2020 y Expte. N° 1683/376/D/2018 (DGR)" y;

**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. 670/673 del expte DGR 1683/376/D/2018, se presenta el Sr. Jorge Raul Dip en carácter de apoderado del contribuyente FGF TRAPANI S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 339/19 de fecha 15/11/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 666/667 del expediente DGR.

En ella se resuelve, rechazar las impugnaciones efectuadas por el mencionado contribuyente en contra de las Actas de deuda N° A 539-2018, A 544-2018 y A 551-2018 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En su exposición de agravios el apelante plantea que la determinación efectuada es improcedente y divide su planteo conforme los períodos incluidos en la misma. En relación con el año 2013, expresa que corresponde tener en cuenta que el art. 232 del CTP establece que las actividades complementarias de otra principal tributan a la misma alícuota de esta última y que conforme el art. 217 del mismo digesto no se encuentran gravadas las exportaciones; razón por la cual las comisiones cobradas por exportaciones realizadas por orden de terceros tampoco

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

suponen ingresos gravados con el impuesto sobre los Ingresos Brutos. El contribuyente expresa que actúa en nombre propio pero por orden de terceros, encuadrando en la figura de mandato sin representación y no siendo procedente la inclusión de dichos ingresos en la base imponible de Ingresos Brutos.

Respecto del año 2014, el apelante se agravia de la pretensión del Fisco de incluir en la determinación una multa percibida por la empresa como resarcimiento por el incumplimiento de un contrato de provisión de una caldera a la empresa SA Lito Gonella e Hijo ICFI. Cita el art. 214 del CTP el cual exige la habitualidad en la actividad para que resulte gravada con el impuesto.

Por último respecto del año 2015, cita nuevamente el art. 214 y en este caso también el 215, el cual enumera las actividades que se encuentran alcanzadas por el impuesto a pesar de que no sean habituales, no estando en dicha enumeración los intereses ganados, los que la Autoridad de Aplicación incluyó en la determinación.

Ofrece prueba documental.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 17 obra Sentencia Interlocutoria N° 163/20 del 31/07/2020 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho.

Atento a ello, se encuentra la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el art. 151 del CTP.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 339/19 resulta ajustada a derecho.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

De la misma manera en que fuera expuesta su presentación, vamos a proceder a contestar los agravios por cada período fiscal incluido en la determinación impositiva.

En relación con el período 2013, respecto de la pretensión de que la Autoridad de Aplicación no debe determinar impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre la comisión que el contribuyente percibe por su actuación como exportador por orden de terceros, cabe realizar un análisis de la realidad económica independientemente del nombre con que se designe a cada figura. Así lo establece el art. 7 del CTP que reza: “Los actos, hechos o circunstancias sujetas a tributación, se considerarán conforme a su significación económica financiera en función social prescindiendo de su apariencia formal aunque ésta corresponda a figuras o instituciones regladas por otras ramas del derecho” (el subrayado me pertenece).

En el caso de marras, el contribuyente desarrolla entre otras actividades, la de exportaciones por orden de terceros. Para el Código Aduanero Argentino así como para la AFIP, el exportar por cuenta y orden de otra persona no le quita el carácter de “exportador”. Sin embargo, corresponde analizar lo que legisla el CTP al respecto.

En sentido similar al art 7, el CTP en el art. 216 establece lo siguiente: “Para la determinación del hecho imponible, se atenderá a la naturaleza específica de la actividad desarrollada, con prescindencia de la calificación que mereciera a los fines de policía municipal o de cualquier otra índole, o a los fines del encuadramiento en otras normas nacionales, provinciales o municipales”. (el subrayado es propio).

El art. 214 inciso 4 establece: “No constituye actividad gravada con este impuesto:...4. Las exportaciones, entendiéndose por tales las actividades consistentes en la venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador, con sujeción a los mecanismos aplicados por la Administración Nacional de Aduanas. Esta exención no alcanza a las actividades conexas de transporte, eslingaje, estibaje, depósito y toda otra de similar naturaleza”.

Entre las actividades que se consideran no gravadas en el impuesto sobre los Ingresos Brutos se encuentran las exportaciones, pero el Código específicamente establece lo que se entiende por tal actividad y la misma consiste en la venta de

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

productos o mercaderías al exterior por el exportador. Aquí "exportador" debe ser asimilado al dueño de la mercadería, que es quien puede realizar la venta de la misma, ya que no realiza distinción acerca de si la venta puede ser por cuenta y orden de terceros; y en materia de exenciones o no grabaciones de actividades, no puede utilizarse la analogía, debiendo ceñirse a la letra de la ley.

También corresponde apelar al espíritu de la norma, que en el presente caso busca no acrecentar más el precio del producto a exportar para no quitarle competitividad.

Esta situación se verificaría en cabeza del propietario del producto que se exporta, posición en la que no se encuentra el apelante, quien conforme sus dichos actúa por orden de terceros. En autos, el contribuyente realiza las tareas atinentes a la realización de la exportación, pero le cobra una comisión al propietario de la misma, siendo dicha actividad un hecho imponible que no resultaría alcanzado por el art. 217 inciso 4.

La actividad de exportación por cuenta y orden de terceros encuadraría en el supuesto de hecho general previsto en el art. 214 del CTP: *"Grávese con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme las alícuotas que se establecen en la Ley Impositiva, el ejercicio habitual y a título oneroso, ..., del comercio, industria, profesión, oficio, negocio, locaciones de bienes, obras o servicios, o de cualquier otra actividad a título oneroso- lucrativa o no-, cualesquiera sea la naturaleza del sujeto que la preste, incluidas las sociedades cooperativas no exentas expresamente por esta ley, y el lugar donde se realice (espacios ferroviarios, aeródromos y aeropuertos, terminales de transporte, edificios y lugares de dominio público y privado, etc.)."*

Debe tenerse en cuenta también lo establecido en el art. siguiente, el 215 inciso 5 que textualmente reza: *"Se considerarán también actividades alcanzadas por este impuesto las siguientes operaciones realizadas dentro de la Provincia sea en forma habitual o esporádica: ...5. La intermediación que se ejerza percibiendo comisiones, bonificaciones, porcentajes u otras retribuciones análogas."*

Por lo tanto, las operaciones de intermediación, como la presente, deben tributar impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por esa razón, el Digesto Fiscal prevé cuál será la base imponible para estos casos en el art. 224 inciso 4: *"El impuesto sobre los Ingresos brutos se determinará de la siguiente manera: ...4. Para operaciones*



GESTION  
DE LA CALIDAD

IR-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

*efectuadas por comisionistas, consignatarios, mandatarios, corredores, representantes y/o cualquier otro tipo de intermediación en operaciones de naturaleza análoga: la base imponible estará dada por la diferencia entre los ingresos del período fiscal y los importes que transfieren en el mismo a sus comitentes”.*

En conclusión, este Vocal considera que el contribuyente debe tributar por su actividad de exportación por orden de terceros, constituyendo la base imponible del mismo la comisión que percibe por su servicio, como fuera realizada la determinación impositiva por parte del Fisco.

En relación con el período fiscal 2014, el apelante pretende que se excluya de la determinación “la multa contractual”. Según los dichos del contribuyente la nota de débito emitida a SA Lito Gonella e Hijo ICFI en cuyo detalle se consigna “Multas contractuales” obedece al resarcimiento por el incumplimiento a un contrato de provisión de una caldera. Sin embargo estos dichos deberían haber sido fehacientemente probados durante alguna de las etapas del presente proceso; lo que no aconteció en los hechos.

A saber: Durante la etapa de la inspección, con anterioridad al dictado de la correspondiente Acta de Deuda, el contribuyente acompañó copia de la Nota de Débito Electrónica 0003, de una orden de pedido N° B-4129/10 de fecha 11/11/2010 emitida por el apelante para la adquisición de una caldera marca “Gonella” Modelo “2PH240/10”, de una oferta N° B4775/10 de fecha 05/11/2010 emitida por SA Lito Gonella e Hijo ICFI por una caldera marca “Gonella” Modelo “2PH240/10” y las especificaciones técnicas básicas de la misma.

En la etapa impugnatoria no ofrece prueba alguna y en la presente etapa recursiva, adjunta junto con el escrito de apelación copia nuevamente de la nota de débito electrónica 0003, de un acuerdo entre SA Lito Gonella e Hijo ICFI y FGF Trapani SRL firmado en fecha 04/08/2014 y la orden de pedido N° B 4150/13 de fecha 29/04/2013 emitida por el apelante para la adquisición de un quemador automático para gas natural.

Es decir no existe coincidencia entre la nota de débito en cuestión y el resto de la documentación acompañada, no habiendo probado cual sería el origen de dicha nota; razón por la cual este Vocal comparte el criterio de la DGR de incluir a la misma en la determinación impositiva.

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por último en relación con el período 2015, el apelante pretende no abonar ingresos brutos por los "intereses ganados", por una supuesta falta de "habitualidad" en dicha actividad.

Este agravio no tiene asidero alguno. Cabe tener en cuenta lo establecido por una serie de artículos del CTP que desvirtúan lo pretendido por el apelante.

El art. 221 del CTP, establece lo siguiente: *"Salvo expresa disposición en contrario, el gravamen se determinará sobre la base de los ingresos brutos devengados durante el período fiscal por el ejercicio de la actividad gravada.*

*Se considera ingreso bruto el valor o monto total -en valores monetarios, en especies o en servicios- devengado 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..."* (el subrayado me pertenece).

De este artículo se infiere con meridiana claridad que los intereses forman parte de lo que el Fisco considera ingreso bruto.

El art. 222 que establece los conceptos que no integran la base imponible del impuesto no incluye a los intereses, por lo que donde la ley no distingue, no hay que distinguir.

El art 226 expresa: *"Los ingresos brutos se imputarán al período fiscal en que se devengan, salvo las excepciones previstas en la presente Ley.*

*Se entenderá que los ingresos se han devengado: ...5. En el caso de intereses, en el momento que se generan y en proporción al tiempo transcurrido hasta cada período de pago del impuesto..."* . Resulta evidente que si expresa cuando se entenderán devengados los intereses es porque los mismos son considerados ingresos gravados.

El art. 228 manifiesta: *"Están exentos del pago de este gravamen, además de quienes estén exentos del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por leyes especiales: ...10. Los ingresos derivados de los intereses de depósitos en cajas de ahorro y a plazo fijo. Esta exención rige únicamente para personas humanas y sucesiones indivisas."* Esta exención no incluye de ninguna manera la operación que el Fisco considera incluida en la determinación impositiva que se discute en la presente.



GESTION DE LA CALIDAD

RJ-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

- I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por FGF TRAPANI S.A., CUIT N° 30-70792794-8. En consecuencia DEJAR FIRME la Resolución D 339/19 de fecha 15/11/2019, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral, períodos fiscales 2013 a 2015.
- II) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

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

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

Por ello:

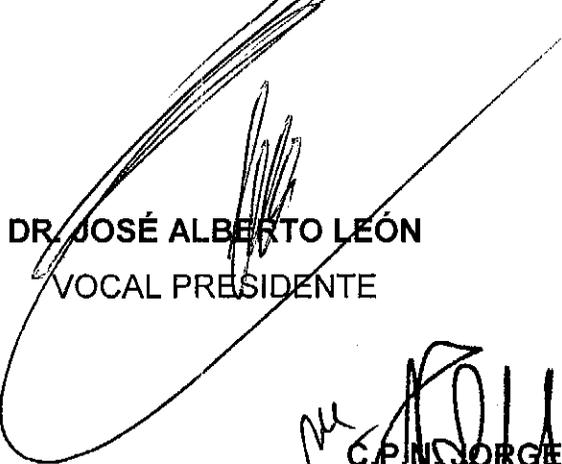
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

- 1- **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **FGF TRAPANI S.A., CUIT N° 30-70792794-8**. En consecuencia **DEJAR FIRME** la Resolución D 339/19 de fecha 15/11/2019, correspondiente al impuesto sobre los Ingresos Brutos Convenio Multilateral, períodos fiscales 2013 a 2015.
- 2- **REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

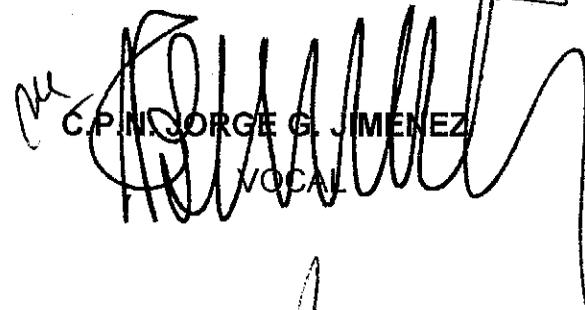
**HACER SABER**

M.F.L.

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

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL PRESIDENTE

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

  
C.P. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

ANTE MÍ

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION