

SENTENCIA N° 21 /2024

Expte. N° 260/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...²⁷...días del mes de...^{FEBRERO}...de 2024, se reúnen los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y Dr. José Alberto León (Vocal) para tratar el expediente caratulado "**CARRIZO ARQUIMEDES RAMÓN TEODORO S/ RECURSO DE APELACIÓN**", Expte. Nro. 260/926/2020, y Expte. D.G.R Nro. 47810/376/D/2015;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 2817/2825 del expediente N° 47810/376/D/2015 el contribuyente **CARRIZO ARQUIMEDES, RAMON TEODORO, CUIT N° 20-10219747-0**, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 70/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 15/04/2020 obrante a fs. 2812/2815 mediante la cual resuelve **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra de las **Actas de Deuda N° A 2052-2018 (PF 2014), N° A 2053-2018 (PF 2015) y N° A 2588-2018 (PF 2013)** confeccionadas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, confirmando las mismas.

En forma preliminar, plantea la prescripción de toda la deuda reclamada tomando en cuenta el plazo de prescripción de dos años previsto en el art. 2562 del Código Civil Unificado declarándose inconstitucional el art. 2532 en la parte que faculta a las provincias a regular el plazo de prescripción de los tributos y apartarse del plazo mencionado en el art. 2562 ya que ello constituye una delegación de la Constitución Nacional al Congreso de la Nación. Por lo mismo, considera que debe declararse también la inconstitucionalidad del art. 54 del C.T.P por apartarse del plazo bianual previsto en el Código Civil.

Respecto de las operaciones de venta por consignación de azúcar al mercado interno, se agravia que en la Resolución la D.G.R pretenda gravarlas como "servicios empresariales" manifestando que no pudo correlacionar las facturas de venta a clientes finales con los líquidos productos emitidos a los comitentes.

Si bien la D.G.R reconoce que los papeles de trabajo presentados contienen la correlación, los descarta por tratarse de una planilla incurriendo en una contradicción por cuanto estas planillas fueron requeridas como parte del requerimiento N° 0001-00067982. Además, en el escrito de impugnación presentó como documental los anexos 1 a 34 con el detalle de operaciones discriminadas por actividad, facturas de venta y líquidos productos correspondientes a los periodos 2013, 2014 y 2015 (fs. 258 a 1532) que le hubieran permitido validar lo expuesto en dichos papeles.

Manifiesta que las facturas no contienen en su cuerpo el número del líquido producto ya que éste se emite con posterioridad a la factura. No obstante es posible correlacionarlas rearmando la base imponible.

Por ello, el argumento del Fisco de no poder correlacionar las facturas con los líquidos productos resulta un abandono de su deber de buscar la verdad material. Explica que la base imponible de las operaciones de venta en consignación de azúcar en el mercado interno se calcula tomando las facturas de venta del mes, descontándole los líquidos productos y otros gastos, llegando así al monto sobre el cual se calcula la comisión, base imponible para la actividad de comisionista. Que la D.G.R por un lado, toma por válidas dichas bases, pero por otra parte, toma las ventas totales sin descontarle el líquido producto y las grava nuevamente como "servicios empresariales".

Respecto a las operaciones de consignación de flete, se agravia que el Fisco desconozca la operación de consignación de flete gravando la operación como "locación de servicios" en lugar de "consignación de servicios", incluyéndolos en la categoría "servicios empresariales". Argumenta que el contribuyente no posee ningún camión de su propiedad y que resulta manifiestamente arbitrario que el Fisco desconozca su rol de comisionista por supuesta falta de libro que lo acredite cuando éste nunca fue requerido.

Explica que lo que hace es intermediar en la oferta y demanda de servicios de transporte de mercaderías; es decir que son terceros los que realizan el transporte y él solo vincula al cliente que adquiere la mercadería con el transportista cobrando una comisión por tal servicio. Por ello, resulta desajustado a derecho la aseveración del Fisco que no es comisionista de transporte por el hecho que no acompañó los convenios o contratos de fletes como si la existencia

de contratos escritos fuera un requisito sustancial a tal efecto, o que en algunos casos el hecho de que se haya bonificado la comisión constituya fraude. Destaca que en todas las operaciones se ha declarado comisión, se la ha gravado con el impuesto y en los libros todos los líquidos productos tienen impreso el número de remito y factura del servicio en consignación.

En cuanto a las operaciones de consignación de exportación, se agravia que el Fisco incorpore como base imponible las comisiones devengadas de esta operatorias las cuales no están gravadas.

Sostiene que desarrolla la actividad de exportador, colocando el azúcar de terceros productores en mercados externos y cobrando por tal servicio una comisión. Dicha actividad se enmarca dentro del art. 91 del Código Aduanero que establece que "son exportadores los que en su nombre exportan mercadería, ya sea que la llevarán consigo o que un tercero llevare la que ellos hubieran expedido". Tal condición no es reconocida por el Fisco a los fines de incluirlo en las previsiones del art. 217 inc. 4 del C.T.P que establece que no constituyen actividad gravada las exportaciones.

Sostiene que la D.G.R invoca el art. 35 de la RG 2000/2006 de AFIP el cual tiene como fin regular el trámite de reintegro de IVA a los exportadores, sin que pueda predicarse que sus disposiciones derogan o tienen el carácter de interpretativo del Código Aduanero.

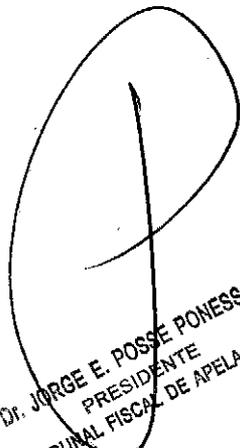
Que la exención del art. 217 del C.T.P no escapa a la comisión que percibe el comisionista en tanto la exención de este concepto es funcional al propósito que tuvo el legislador: evitar la exportación de impuestos al exterior que encarecen los bienes y obstruyen el comercio exterior.

Por último, pide se consideren las pruebas de oficios presentadas y que fueron rechazadas por la D.G.R por no estar validadas mediante certificación contable.

Ofrece prueba documental y pericial contable.

II. A fojas 2872/2877 del Expte. N° 47810/376/D/2015 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

Respecto a que la totalidad de la deuda se encontraría prescrita, sostiene que el planteo es erróneo por cuanto debe tener presente lo establecido en el art. 2537



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

del Código Civil y Comercial de la Nación: *“Los plazos de prescripción en curso al momento de entrada en vigencia de una nueva ley se rigen por la ley anterior.*

Sin embargo, si por esa ley se requiere mayor tiempo que el que fijan las nuevas, quedan cumplidos una vez que transcurra el tiempo designado por las nuevas leyes, contado desde el día de su vigencia, excepto que el plazo fijado por la ley antigua finalice antes que el nuevo plazo contado a partir de la vigencia de la nueva ley, en cuyo caso se mantiene el de la ley anterior”.

A su vez, el artículo 2532 del Código de Fondo otorga la facultad a los legisladores locales a regular sobre los plazos de prescripción de los tributos. Así, se estableció en el art. 54 del C.T.P el plazo de prescripción de los tributos en cinco años, con vigencia a partir del 01 de agosto de 2015. Es por ello que no resulta de aplicación el plazo residual establecido en el art. 2562 del CCyCN.

Que los periodos 2013 y 2014 son anteriores a la entrada en vigencia del CCyCN por lo que es aplicable el plazo de 5 años. Efectuando el análisis del periodo más antiguo, 2013, la D.G.R concluye que en virtud de la notificación del Acta de Deuda y posterior interposición de la demanda de embargo preventivo del día 02/06/2020, las acciones para reclamar los periodos fiscales determinados no se encuentran prescriptas.

En relación a lo expuesto sobre las “operaciones de venta por consignación de azúcar a mercado interno” señala que el análisis de los papeles de trabajo aportados por el contribuyente en respuesta a lo solicitado en el Requerimiento N° 0001-00067982 (fs. 108), no muestran la relación con las facturas y que se analizó toda la documentación, lo cual se encuentra plasmado en el informe de fs. 831/836.

Agrega que también analizó los anexos 1 a 34 informados por el apelante sin poder observar una relación entre las cuentas de venta y líquido producto con las facturas. Dicha relación solo puede observarse de las planillas confeccionadas por el contribuyente; que algunas cuentas de venta y líquido producto se encuentran tachadas y reescritas manualmente o con comisión igual a \$0,00 o con saldos negativos.

En cuanto a la posibilidad de “rearmar el cálculo de la base imponible” sostiene que ello no es posible por cuanto no sólo no pueden relacionarse las facturas con las cuentas de venta y líquido producto sino que no puede pretender rearmar un

cálculo de base por la simple exposición de datos en una planilla Excel cuando están reglamentadas las condiciones que validan un comprobante en el art. 9 de la RG 1415 dentro del cual se encuentran las cuentas de venta y líquido producto, situación no constatada en autos.

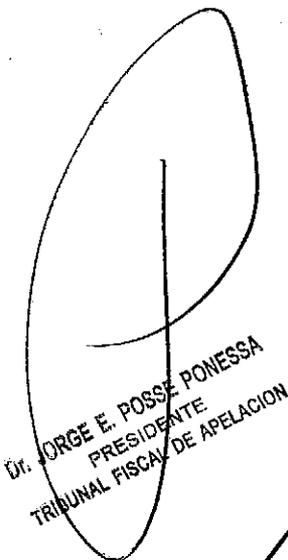
En cuanto a la correlación en sentido económico, sostiene que la misma no puede lograrse a partir de una leyenda en la factura, que el documento que tiene que mostrar la correlación es la cuenta de venta y líquido producto, en los cuales no se detalla cuáles son las facturas que está rindiendo.

Por el mismo motivo de falta de vinculación señala que tampoco puede constatarse lo dicho por el contribuyente respecto a las "operaciones de consignación de fletes".

Asimismo, señala que si bien no existe un requerimiento expreso solicitando el libro de registros de flete, se solicitó justificación de las inconsistencias detectadas en el transcurso de la verificación impositiva "aportando la documentación respaldatoria", no pudiendo desconocer el recurrente que el mentado libro es documentación fuente importante de la operación que pretende se considere. A más de ello, recuerda las obligaciones que tiene el recurrente como contribuyente ante la Autoridad de Aplicación regulado en el art. 104 del C.T.P no pudiendo desconocer que era necesario ofrecer toda la documental que estuviera a su alcance, entre las que está el registro sobre fletes en consignación el cual debe cumplir con lo normado en el artículo 164 del Código de Comercio, quedando claro la reticencia del contribuyente en aportar el mismo.

Respecto a que "en los libros todos los líquidos productos tienen impreso el número de remito y factura del servicio en consignación" expresa que no aclara a qué libro se refiere, no pudiendo verificarse dicha afirmación atento a que a fojas 848/852, el contribuyente aporta un registro titulado "FLETES EN CONSIGNACION" el cual es una impresión de planilla de Excel que no cumple con las condiciones normadas por el art. 164 del Código de Comercio.

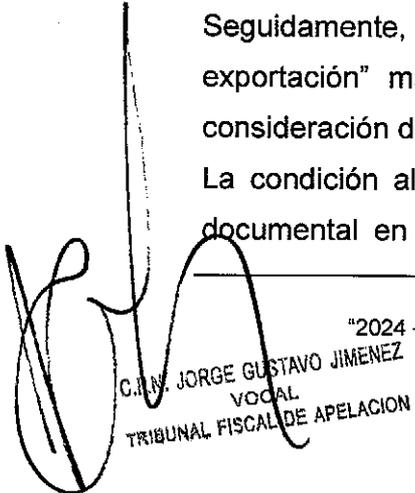
Seguidamente, sobre lo expresado en el título "operaciones de consignación de exportación" manifiesta que la condición de titularidad es necesaria para la consideración de exportador de un sujeto por dichas operaciones en el Impuesto. La condición aludida por el contribuyente no se justificó fehacientemente con documental en ninguna de las instancias por lo que dicho agravio merece su



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



Dr. JOSE ROBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

rechazo. Como consecuencia de esto, la condición establecida por el art. 217, punto 4 del C.T.P está referida a que la operación debe consistir en la venta de productos y mercaderías, situación que no acontece en los hechos relacionados con las exportaciones en consignación. El Impugnante presta un servicio de intermediación por el cual percibe una comisión, no es exportador de un servicio como argumenta, sino que exporta bienes que son propiedad de un tercero.

Finalmente rechaza la apertura de la prueba pericial contable ofrecida en virtud de lo establecido en el art. 134 del C.T.P

III. A fojas 14/15 del expediente N° 260/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación y se declara respecto de las pruebas ofrecidas por las partes lo siguiente: 1) prueba documental: tener presente para definitiva; 2) pericial contable: no hacer lugar a la apertura de la misma en virtud de lo establecido en el tercer párrafo del art. 134 del C.T.P; y 3) prueba instrumental ofrecida por la D.G.R: tener presente para definitiva.

En consecuencia se declaran autos para sentencia.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión.

En primer lugar, atento a que el contribuyente considera que los periodos reclamados en autos se encuentran prescriptos en virtud del plazo bianual establecido en el art. 2562 del Código Civil y Comercial de la Nación, resulta necesario expedirse respecto a la prescripción de las obligaciones tributarias, especialmente la relativa a los anticipos 01 a 09/2013 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Con la promulgación del Código Civil y Comercial de la Nación, se produjeron importantes modificaciones en el régimen regulatorio de la prescripción de las obligaciones tributarias. Como corolario, resulta necesario establecer el marco normativo que gobierna la cuestión sometida a debate.

En este aspecto, se verifica que la controversia tiene por objeto créditos fiscales que se devengaron con anterioridad a las reformas introducidas por los arts. 2532 y 2560 del mencionado digesto (01/08/2015). En consecuencia, la posición que se

adopta en el presente caso, se encuentra limitada a la prescripción de las deudas fiscales que resultaron exigibles con anterioridad a dicha reforma.

Corresponde señalar que el criterio de esta vocalía, referido al inicio del cómputo de la prescripción, fue expuesto en el precedente "PRODUCCIONES DEL SUR S.R.L. s/Recurso de Apelación – (Expediente N° 14795/376-D-2012)", Sentencia N° 723/2016 del 27/07/2016 y las resoluciones posteriores que incorporaron dicha doctrina.

Sin embargo, considero de importancia resaltar la existencia un nuevo elemento de juicio que me lleva a un reexamen de la mencionada posición, con las limitaciones establecidas en los párrafos anteriores.

En efecto, resulta relevante destacar la doctrina establecida por la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en los precedentes "*Provincia de Tucumán – DGR- vs. Sermico SRL s/ Ejecución fiscal*" (Expte. 170/19), Sentencia N° 462 del 19/04/2022, y "*Provincia De Tucumán -DGR- vs. Citromax SACI s/ Ejecución Fiscal*" (Expte. 1475/18), Sentencia N° 1549 del 19/12/2022, referidos a la prescripción de los impuestos para la salud pública y sobre los ingresos brutos.

En el pronunciamiento citado en segundo término, referido específicamente al tributo en discusión, la Corte sostuvo "*El IIB es de tipo declarativo anual pero se anticipa mensualmente en base a los datos que aporta el contribuyente con declaraciones juradas periódicas y al período siguiente se presenta la declaración jurada definitiva. Cada período tiene un vencimiento autónomo fijado por la Autoridad Fiscal en el calendario impositivo del año correspondiente y en consecuencia cada período lleva un cómputo de prescripción independiente que comienza en el mismo instante en el que vence tornándose desde ese momento exigible el crédito. El fallo hizo una correcta ponderación fáctica de los períodos alcanzados por la prescripción. En cuanto al argumento del recurrente que discurre sobre la anualidad del IIB, corresponde razonar que, si el no pago del anticipo genera intereses antes del vencimiento anual, implica que sólo su exigibilidad está procesalmente diferida en el tiempo por normas adjetivas locales, que no pueden alterar la esencia civil del instituto. La jurisdicción local puede regular de manera más o menos laxa los plazos procesales pero no puede modificar un instituto civil de fondo. El anticipo es una obligación personal regulada por el Código Civil en sus términos esenciales como los plazos y el*

cómputo de la prescripción. En virtud de ello, el recurso en este punto, no puede prosperar”.

Teniendo en cuenta los pronunciamientos del Superior Tribunal Provincial, considero que existen razones de interés público que aconsejan la aplicación de la doctrina judicial establecida por los precedentes mencionados, a aquellos casos en los que se presentan situaciones similares.-

El interés público es un concepto análogo que se aplica a diversos campos de la actuación estatal e implica una guía o criterio para la adopción de decisiones tendientes a la consecución del bienestar general.

En este sentido la doctrina ha señalado que *“la noción de interés público sirve, de una parte, para definir el ámbito de aplicación del Derecho público, y de otra, constituye una norma que la Administración debe respetar, tanto en su aspecto negativo (la Administración no debe perseguir otro objetivo que el interés general) como en su aspecto positivo (la Administración sólo puede actuar para alcanzar el interés general). Las dos funciones que el juez atribuye al interés público son netamente distintas pero plenamente coherentes la una con la otra: a) Ahí donde existe un interés público existe materia para la actuación administrativa; b) Lo que la Administración hace no debe contradecir las exigencias del interés público. Ambas proposiciones se complementan para orientar la acción administrativa”.* (Sainz Moreno, Fernando; *“Sobre el interés público y la legalidad administrativa”*, Revista de Administración Pública N° 82, pg. 439).-

Resulta de particular relevancia para el interés público el adecuado funcionamiento y complementación de los poderes públicos. En este caso, la coordinación debe verificarse entre el ejercicio de competencias materialmente jurisdiccionales por parte de tribunales administrativos y su posterior control judicial.

Así, cabe resaltar la importancia que reviste para el interés público el evitar perjuicios a la hacienda pública. La aplicación de un criterio contrario al sostenido por el Superior Tribunal de Justicia, implicaría que el contribuyente ocurra ante el órgano judicial, con la consecuente revocación de la resolución de este Tribunal. El proceso judicial, -a diferencia del procedimiento jurisdiccional tributario- conlleva la imposición de costas a la parte vencida. En consecuencia, a fin de prevenir el perjuicio fiscal derivado de procesos judiciales con un predecible

resultado negativo, corresponde subsanar el litigio en sede del Tribunal Fiscal; mediante la aplicación del criterio jurisprudencial establecido por la Corte.

Por lo dicho, es menester aplicar la doctrina judicial consolidada en la materia objeto del presente recurso. Lo contrario implicaría un dispendio de actividad procedimental y jurisdiccional, que no se condice con un elemental criterio de prudencia jurídica, ni con el interés público antes mencionado.

En relación a la obligatoriedad de los precedentes dictados por los Tribunales Supremos se ha decidido: *"Las instancias ordinarias tienen el deber de conformar sus decisiones a las sentencias de la Corte dictadas en casos similares, toda vez que ésta tiene el carácter de intérprete supremo de la Constitución Nacional y de las leyes dictadas en su consecuencia y median, además, razones de celeridad y economía procesal que hacen conveniente evitar todo dispendio de actividad jurisdiccional"*. Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "González, Herminia del Carmen c/ ANSeS s/ reajustes por movilidad" 21/03/2000 (Fallos: 323:555).

En consecuencia, corresponde aplicar al presente caso la doctrina judicial establecida por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en relación al cómputo de la prescripción liberatoria, teniendo en cuenta que el contribuyente plantea la prescripción de las obligaciones tributarias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Así, el artículo 54° del C.T.P. conforme su texto vigente durante los períodos determinados en autos establecía: *"Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate."* Por ello, remitiéndonos al artículo 4027° del Código Civil, éste disponía que: *"Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos: (...) 3° De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos."*

A su vez, respecto al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria el art. 3956° del Código Civil, textualmente expresa: *"(...) La prescripción de las acciones personales, lleven o no intereses, comienza a correr desde la fecha del título de la obligación (...)"*. Por ello, el período es exigible y genera consecuencias jurídicas a partir de la fecha de su título, por lo que el comienzo del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, comienza desde que es exigible (fecha de vencimiento del anticipo).

Dr. JORGE E. POSSE TONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por su parte, con respecto a la suspensión de la prescripción de la obligación tributaria, el análisis debe efectuarse conforme el Código Tributario Provincial, Ley Provincial N° 8964 (B.O. 29/12/2016), ya que al momento de notificación de las Actas de Deuda (31/10/2018) dicha normativa provincial ya se encontraba vigente.

En este sentido, dispone el artículo 63° del Código Tributario Provincial: "(...) Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de la obligación tributaria. Cuando mediere recurso previsto en este Código o acción o recurso previsto en el Convenio Multilateral, la suspensión de la prescripción se prolongará hasta sesenta (60) días después de notificada la resolución o decisión respectiva que revista el carácter de definitiva".

Aclaradas estas cuestiones, se procedió a analizar la prescripción de los períodos incluidos en autos, producto del cual se concluye que los períodos 01 a 09/2013 ya se encontraban prescriptos al momento de notificación del Acta de Deuda.

Teniendo en cuenta que el plazo de 5 años del art. 4027° inc. 3 comienza a computarse desde el vencimiento de cada DDJJ mensual, el vencimiento del período 09/2013 se produjo en fecha 18/10/2013. A partir de allí, el plazo de 5 años concluyó el día 18/10/2018, mientras que la notificación del Acta de Deuda N° A 2588-2018 se efectuó en fecha 31/10/2018 (fs.913), es decir luego de transcurrido el mencionado plazo, por lo cual no tuvo efecto suspensivo en los términos del art. 63° inc. a) del C.T.P. (Ley N° 8.964), para los períodos 01 a 09/2013.

De este modo, la D.G.R. al momento de emitir la Resolución N° D 70/20, conforme lo expuesto anteriormente, no poseía facultades para exigir la obligación tributaria correspondiente a los anticipos 01 a 09/2013 contenidos en el Acta de Deuda N° A 2588-2018 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Con respecto a los restantes períodos intimados por la DGR, 10 a 12/2013 (Acta de Deuda N° A 2588-2018), 01 a 12/2014 (Acta de Deuda N° A 2052-2018 y 01 a 12/2015 (Acta de Deuda N° A 2053-2018), confirmadas por la Resolución DGR N° D 70/20 y teniendo en cuenta el vencimiento del período más antiguo 10/2013 (16/11/2013), se puede observar que la misma fue notificada el 31/10/2018, es

decir, con anterioridad a cumplimentarse el plazo de 5 años del Art 4.027 inc. 3, el cual hubiera sido el 16/11/2018, motivo por el cual, la constitución en mora al contribuyente tuvo efectos suspensivos en los términos del art. 63 inc. a) del C.T.P. (Ley 8964), precedentemente transcrito.

De este modo, al momento de emitir la resolución apelada, y conforme al art. 63 del C.T.P., el plazo de prescripción de los periodos 10 a 12/2013, 01 a 12/2014 y 01 a 12/2015 se encuentra suspendido, por lo que las facultades para exigir dichas obligaciones se encuentran vigentes por parte de la DGR.

Ahora bien, en orden a los agravios expuestos, respecto al primer punto referido a las "operaciones de venta por consignación de azúcar a mercado interno", el recurrente insiste que de los papeles de trabajo presentados podrían rearmarse las bases imponibles relacionando facturas con líquidos productos. No obstante, como bien lo señala la D.G.R en la Resolución atacada, tal relación entre las Facturas emitidas y los líquidos productos no puede observarse a través de la documental presentada por el apelante mediante Anexos.

No se pretende que en la Factura se exponga el número del líquido producto que respaldará en el futuro dicha operación (como cree el contribuyente) sino que sea en éstos últimos donde se detalle el número de factura de las ventas por las cuales se está rindiendo cuenta al comitente y cobrando la comisión correspondiente por los servicios de intermediación realizados.

De acuerdo a la constancia de inscripción, el contribuyente no solo se dedica a operaciones de intermediación sino que también se encuentra inscripto en las actividades "venta al por mayor de azúcar, excepto la efectuada por fábricas de azúcares y productores cañeros maquileros", "venta al por mayor de productos alimenticios n.c.p" y "servicios empresariales n.c.p" cuyas bases imponibles se conforman por el valor de la factura emitida y no por una comisión, por ello, no considero que sea una contradicción que el Fisco haya confirmado las bases declaradas en la actividad de "venta de azúcar en consignación", pero por otra parte grave bajo la actividad "Servicios empresariales n.c.p" aquellas facturas que no poseen un líquido producto que acredite que se trata de una operación en comisión o consignación.

Como intermediario, bien sabe el contribuyente que de acuerdo al art. 9 de la RG 1415 las cuentas de ventas y líquido producto son los documentos que sustituirán



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

el empleo de factura, por lo que éste debería tener correctamente individualizadas las operaciones de venta directa y las operaciones de intermediación.

Dicha omisión no puede subsanarse a través del análisis efectuado por el propio contribuyente mostrando una aparente relación que no puede ser corroborada por esta parte a través de la documentación aportada.

En consecuencia, corresponde confirmar los ajustes efectuados por la D.G.R en este sentido.

Respecto a las operaciones de exportación en consignación, adelanto que yerra el contribuyente al considerar que las comisiones liquidadas a los comitentes de tales operaciones quedan comprendidas en la no gravabilidad que alcanza a las exportaciones.

En absoluto se desconoce la calidad de exportador que el Código Aduanero otorga a los comisionistas o consignatarios que actúan en operaciones de exportación, pero en este tipo de contratos se diferencian dos momentos.

En primer lugar el comisionista efectúa las operaciones de exportación a nombre propio pero por cuenta y orden del comitente, situación que se instrumenta a través de la emisión de una Factura E que el propio comisionista emite al cliente del exterior. De este modo, el acreedor de la operación con el tercero resulta ser el propio comisionista, pero quien se beneficia o perjudica con el resultado de la operación es el comitente. Al finalizar el negocio, el comisionista tiene la obligación de rendir cuentas y liquidar la operación a su comitente, lo que se instrumenta mediante la "cuenta de venta y líquido producto", documento mediante el cual, el comisionista declara lo obtenido por la venta, descuenta los gastos y su comisión, y declara el excedente a entregar a su comitente. Allí es donde se confunde el apelante por cuanto ante su comitente actúa siempre como comisionista de las operaciones encomendadas.

El Código Tributario Provincial –art. 217-, al momento de incluir a las exportaciones como concepto no gravado por el impuesto sobre los Ingresos Brutos, es claro sobre lo que debe entenderse por tales actividades, definiéndola como "*venta de productos y mercaderías efectuadas al exterior por el exportador*". Puede observarse que el Digesto Tributario solo se refiere a la venta realizada por el exportador, sin hacer distinción alguna respecto a si éste la efectúa de manera

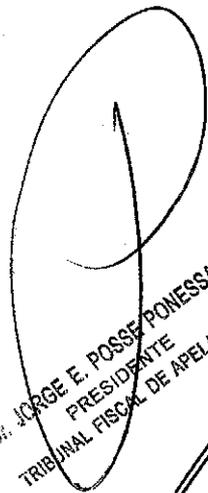
directa por él mismo o a través de un tercero. Es por ello que en esta definición, el término "exportador" debe ser asimilado al dueño de la mercadería.

Es decir el propósito de la no gravabilidad está destinada a la venta de bienes al exterior (lo cual efectivamente no es reclamado por la D.G.R) mientras que lo que se encuentra en discusión es un servicio prestado por Carrizo Arquímedes dentro del país, concepto no comprendido en lo definido como exportación.

Por lo cual, independientemente de que las operaciones encomendadas a Arquímedes Carrizo sean en el mercado interno o externo, la comisión cobrada por ambos tipos de operaciones se encuentran gravadas por el impuesto sobre los Ingresos Brutos en tanto el art. 215 del C.T.P dispone: "*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*" cuya base imponible de acuerdo a lo establecido en el art. 224, estará dada por la diferencia entre los ingresos del periodo fiscal y los importes que transfieran en el mismo a sus comitentes.

En consecuencia, corresponde dejar firmes los ajustes efectuados por la D.G.R adicionando a la base imponible de la actividad "Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p" los montos de las comisiones por exportación de mercaderías extraídas de los líquidos productos presentados en el transcurso de la verificación.

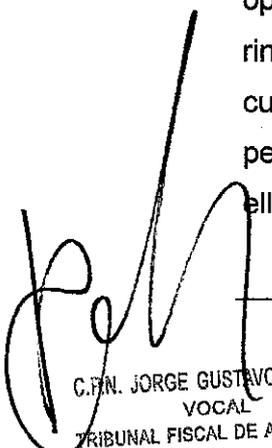
En relación con las operaciones de consignación de fletes, la D.G.R en su escrito de contestación manifiesta que no puede constatar que se traten de operaciones en consignación atento a la falta de vinculación entre las facturas de ventas y los comprobantes de cuenta de Venta y Líquido producto. Contrario a ello, de la documentación aportada en los Anexos 1 a 34 presentados por el contribuyente, observo que las cuentas de venta y líquido producto relacionadas con operaciones de fletes si bien no contienen el número de factura por la cual se rinde cuentas, pero sí se encuentra impreso el número de remito interviniente, el cual también se encuentra impreso en las facturas de ventas a los clientes, permitiendo realizar -en la mayoría de los casos- una correcta vinculación entre ellas.



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

A partir de esta información, se procedió a efectuar una nueva revisión de cada uno de los líquidos productos adjuntados por el contribuyente, y a descontar los importes pertinentes de la base imponible determinada por la Autoridad de Aplicación para la actividad "Servicios empresariales n.c.p" (Código 74990) en aquellos casos en que quedó demostrada la vinculación antes mencionada.

De esta manera, el total de los importes que corresponde deben detrarse de la base imponible determinada por la Autoridad de Aplicación asciende a la suma de \$132.420 para los anticipos 10 a 12 del periodo fiscal 2013, \$508.194,96 para el periodo fiscal 2014 y \$456.625,41 para el periodo fiscal 2015 conforme detalle obrante en CD de fojas N° 19 del Expte. N° 260/926/2020.

A su vez, aquellos líquidos productos en los que no se encuentra discriminada la comisión al comitente, no fueron considerados como operaciones en las que Carrizo Arquímedes actuó en carácter de intermediario ya que la intermediación constituye una actividad a título oneroso y no se presume gratuito. Tampoco el contribuyente aporta elementos de juicio que demuestren lo contrario; razón por la cual, los mismos no fueron depurados y por lo tanto forman parte de la base imponible atribuida a la actividad "servicios empresariales n.c.p".

Por todo ello y en conclusión, considero que en el presente caso corresponde emitir la siguiente Resolución:

1- HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **CARRIZO ARQUIMEDES, RAMON TEODORO CUIT N° 20-10219747-0**, contra la Resolución (D.G.R.) N° D 70/20 de fecha 15/04/2020. En consecuencia, corresponde: **1.I- DECLARAR PRESCRIPTAS** las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir diferencias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto a los anticipos 01 a 09/2013 contenidos en el Acta de Deuda N° A 2588-2018; **1.II- DISPONER** que la Autoridad de Aplicación proceda en el plazo de 5 (cinco) días hábiles administrativos, a efectuar una nueva determinación impositiva respecto del Impuesto sobre los Ingresos brutos periodo fiscal 2013 (anticipos 10 a 12), periodo fiscal 2014 y periodo fiscal 2015, detrando de las Bases Imponibles de la actividad "Servicios empresariales n.c.p" (Cód.749900) los importes de las facturas por servicio de intermediación de flete incluidas en el soporte óptico CD fs. 19 del Expte. N° 260/926/2020 confeccionado por este Tribunal.

1.III- CONFIRMAR el Impuesto sobre los Ingresos Brutos determinado por la Autoridad de Aplicación para la actividad "Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p" (Cód.511990) mediante Actas de Deuda N° A 2588-2018 (anticipos 10 a 12/2013), N° A 2052-2018 (periodo fiscal 2014) y N° A 2053-2018 (periodo fiscal 2015).

Así Voto.

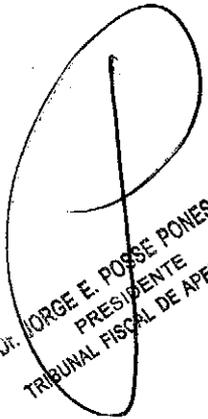
El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponesa** dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

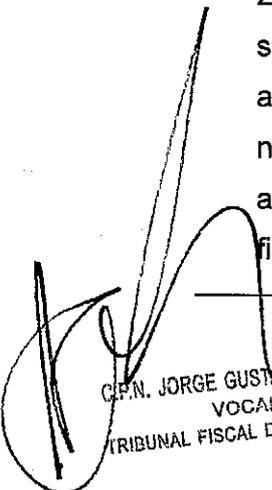
EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

- 1- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por **CARRIZO ARQUIMEDES, RAMÓN TEODORO CUIT N° 20-10219747-0**, contra la Resolución (D.G.R.) N° D 70/20 de fecha 15/04/2020. En consecuencia, corresponde: **1.I- DECLARAR PRESCRIPTAS** las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir diferencias del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto a los anticipos 01 a 09/2013 contenidos en el Acta de Deuda N° A 2588-2018; **1.II- DISPONER** que la Autoridad de Aplicación proceda en el plazo de 5 (cinco) días hábiles administrativos, a efectuar una nueva determinación impositiva respecto del Impuesto sobre los Ingresos brutos periodo fiscal 2013 (anticipos 10 a 12), periodo fiscal 2014 y periodo fiscal 2015, detrayendo de las Bases Imponibles de la actividad "Servicios empresariales n.c.p" (Cód.749900) los importes de las facturas por servicio de intermediación de flete incluidas en el soporte óptico CD fs. 19 del Expte. N° 260/926/2020 confeccionado por este Tribunal. **1.III-CONFIRMAR** el Impuesto sobre los Ingresos Brutos determinado por la Autoridad de Aplicación para la actividad "Venta al por mayor en comisión o consignación de mercaderías n.c.p" (Cod.511990) mediante Actas de Deuda N° A 2588-2018 (anticipos 10 a 12/2013), N° A 2052-2018 (periodo fiscal 2014) y N° A 2053-2018 (periodo fiscal 2015).


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

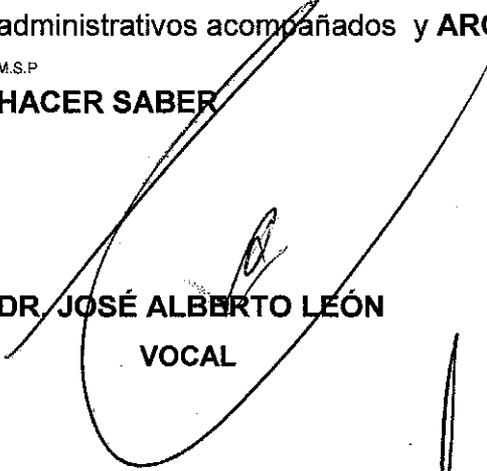

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

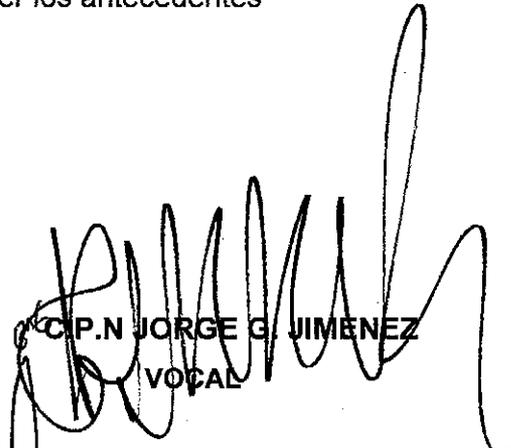
2- REGISTRAR, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

M.S.P

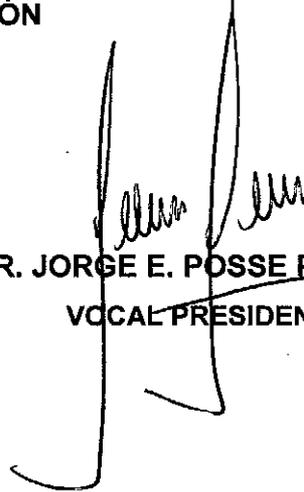
HACER SABER



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL

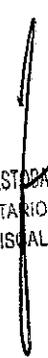


CIP.N JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL



§ DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION