

Expte. N° 13-04961611-7, “Toyota S.A. c/
Administración Tributaria Mendoza (A.T.M.) s/
A.P.A”

Sala Primera

EXCMA. SUPREMA CORTE:

i- Toyota Argentina S.A. impugna por vía de acción procesal administrativa la Resolución N° 187/19 emitida por el Director General de Rentas en fecha 8 de octubre de 2019 mediante la cual se rechaza el recurso jerárquico interpuesto y se confirma la determinación de oficio por Impuestos sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 9/2009 a 1/2012 por la suma de \$27.210.306,78 (compuesto de la siguiente forma: Capital \$4.497.447,65; Intereses art. 55, calculados al 10/02/2017- Código Fiscal \$ 7.870.873,61y Multa art. 57 CF t.o 93-: \$14.841.985,52).

Aclara que impugnó todos y cada uno de los actos administrativos concatenados con los antes enumerados que detalla en los antecedentes.

Considera que las cuestiones centrales a debatir son la violación por parte de ATM de las normas del Código Civil-texto conforme Ley N° 340, vigente durante los períodos involucrados, que rigen la prescripción y la afectación del comercio interjurisdiccional, de la libre circulación de bienes, la creación de derechos de tránsito, entre otros, dado que ATM pretende gravar con Ingresos Brutos por el solo hecho de que terceros independientes –Concesionarios- , introdujeron en Mendoza, bienes elaborados en la Provincia de Buenos Aires.

Expresa que desarrolla su actividad manufacturera en Zárate, Provincia de Buenos Aires donde tiene su planta industrial, que para los períodos en discusión se encontraba exenta del pago de Ingresos Brutos en virtud del Pacto Federal para el Empleo, la Producción y el Crecimiento, en Buenos Aires y en todas la Provincias que adhirieron al mismo.

Explica que suscribe con terceros independientes de la Empresa contratos de concesión firmados entre presentes y que en el marco de dicho convenio desarrolla su actividad comercial: se

entregan vehículos en su planta de la Provincia de Buenos Aires y una vez retirados, son propiedad de los concesionarios que abonan el flete y los trasladan a su jurisdicción por su cuenta y riesgo.

Refiere que en el contrato que se celebra en Buenos Aires entre presentes, se deja constancia que los concesionarios son entidades comerciales independientes y propietarios de los automotores y prueba de ello es que los concesionarios se registran como tales en la División de Asistencia funcional de la Dirección de los Registros Nacionales de Propiedad del Automotor y de Créditos Prendarios, indicando que desde determinada fecha comercializan en determinada jurisdicción los productos Toyota, completando los certificados de fabricación con los datos del adquirente de cada rodado cliente suyo.

Agrega que el Formulario 01 (solicitud de inscripción inicial) recién se presenta con la operación de venta minorista en la que Toyota no participa y lo mismo ocurre con el Formulario 12 de verificación policial que también es completado por el concesionario.

Sostiene que no existe en cada caso, como asevera la accionada, una compraventa aislada entre ausentes – fundamento del fisco para exigir el pago, que no tiene en cuenta el contrato. Este ha sido firmado por escrito en dos ejemplares en BA por representantes de cada una de las partes, acordando someterse a los tribunales ordinarios de la Ciudad de Buenos Aires.

Expresa que no debe confundirse la recepción de la mercadería transportada con la entrega que su representada efectúa de las unidades en su planta de Zárate, Provincia de Buenos Aires.

Refiere los antecedentes administrativos vinculados a la causa y plantea la nulidad de lo actuado por afectación al derecho de defensa, por cuanto la solución no se condice con los antecedentes y la realidad negocial, siendo inaplicable la normativa citada como fundamento de la pretensión fiscal.

Opone la prescripción de las facultades del Fisco para perseguir el cobro de Ingresos Brutos correspondientes a los períodos en cuestión por haber transcurrido el plazo quinquenal previsto por el Código Civil desde el vencimiento de cada una de las supuestas obligaciones fiscales, plazo que debe ser aplicado en lugar del contemplado en la legislación

local excediendo las facultades provinciales y plantea la inconstitucionalidad de los arts. 47 a 52 del Código Fiscal e inaplicabilidad del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley N° 26944) y en subsidio la inconstitucionalidad de los arts. 2532 y 2560 del Código Civil y Comercial de la Nación (Ley N° 26944).

Alega violación a derechos constitucionales por el establecimiento de aduanas interiores (arts. 28 y 31).

Sostiene la improcedencia del ajuste y la inexistencia de operaciones entre ausentes.

Desarrolla las características propias del contrato de concesión y resalta que la actividad de su representada no tiene sustento territorial en Mendoza, por lo que no resulta pasible de tributar el impuesto ajustado, siendo aplicable el régimen general del Convenio Multilateral.

En cuanto a la multa impuesta, afirma que en todo caso medió error excusable. Tratándose de derecho penal tributario es relevante determinar que se actuó a sabiendas. Se impuso la sanción sin labrarse sumario, violando el derecho de defensa. Cita doctrina y jurisprudencia sobre el particular.

ii- La accionada responde a fs. 118/132 vta..

Delimita el objeto de la litis indicando que la cuestión a dirimir se centra en definir si los ingresos obtenidos por Toyota Argentina S.A., por las ventas efectuadas a su representante en la Provincia de Mendoza, sirven de base para considerarlas como sustento territorial para la aplicación del coeficiente de distribución del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, de conformidad con las disposiciones del Convenio Multilateral o si por el contrario, debe atribuirse la totalidad de la base imponible a la jurisdicción de la Provincia de Buenos Aires.

Destaca que con fecha 06/06/2017, la Sala II de esta Suprema Corte se pronunció en autos N° 13-02848882-8, carat. “Toyota Argentina S.A. C/Provincia de Mendoza p/ A.P.A.”, donde se debatió el mismo planteo que en estos autos pero respecto a distintos períodos fiscales, concluyendo que la firma desarrolla sus actividades en diferentes jurisdicciones del país, realiza gastos vinculados a su actividad y concretiza

operaciones a través de algunos de los medios previstos en el último párrafo del Art. 1 del Convenio Multilateral, por lo tanto la determinación que practicara el Fisco resulta ajustada a la normativa vigente.

En cuanto la nulidad del procedimiento, expresa que la actora no menciona qué defensas no pudo oponer y cuál ha sido el perjuicio efectivamente sufrido por los supuestos vicios que denuncia, indicando que a lo largo de la instancia administrativa analizó y contestó todos los puntos planteados, por lo que no se advierte menoscabo alguno al contribuyente quien pudo hacer vales sus defensas y tuvo oportunidad de conocer los argumentos esgrimidos en un acto administrativo debidamente fundado y motivado.

En lo atinente a la prescripción que se opone, sostiene que en primer lugar que los períodos comprendidos en la determinación tributaria se extiende del 09/2009 al 01/2012 y no existe controversia en cuanto al plazo quinquenal de prescripción que resulta aplicable al impuesto sobre los ingresos brutos.

Resalta que la Administración Tributaria ha resuelto a partir de las pautas interpretativas dadas por la Corte en el plenario “Petrolera Alvear”, no sólo por el carácter definitivo de los pronunciamientos del Alto Tribunal sobre normas locales, sino para ahorrarle al erario los gastos derivados de juicios que se saben perdidos de antemano.

Afirma que conforme sentencia mencionada el impuesto sobre los ingresos brutos reviste carácter anual y los plazos de prescripción comienzan a computarse desde el 1 de enero siguiente al año al cual se refieren las obligaciones fiscales.

Destaca que la deuda tiene su origen en una inspección practicada por el Departamento de Fiscalización Externa con fecha 06-03-2012, la que dio inicio al expediente N° 16422-D-2015-01130, en donde se determinaron las sumas adeudadas y que abarcan desde el 09/2009 al 01/2012; que la prescripción por el período más antiguo comenzó a correr el 1 de enero 2010, cumpliéndose el plazo de 5 años el 31/12/2014, en consecuencia operaría la prescripción el 01/01/2015; el Acta de inicio de Inspección notificada con fecha 06/03/2012 suspendió por un año el curso de la misma, de allí que la acción fiscal hubiese prescripto en fecha 01/01/2016.

Agrega que todo ello por estricta aplicación

del Código Civil (Ley 340), tal como lo solicita la parte actora y por aplicación de la jurisprudencia vigente con anterioridad al CCCN a partir del fallo “Filcrosa”.

Determina que la misma no se ha producido a tenor de lo preceptuado por los arts. 51 y 52 del CF habida cuenta de las interrupciones de su curso. Tales, la notificación administrativa de la determinación del tributo a lo que se añade la suspensión durante la tramitación de los procedimientos.

En razón de lo expuesto, afirma que tanto a la fecha del dictado de la Resolución A.T.M. N° 187/19 (08/10/2019) como a la fecha de su notificación (11/201/2019, no ha operado la prescripción respecto del período 2009 (más antiguo), tampoco respecto a los restantes períodos 201,2011 y 2012.

Defiende la constitucionalidad de los arts. 47 a 52 del Código Fiscal de la Provincia de Mendoza y de los arts. 2532 y 2560 del Código Civil y Comercial (Ley 26944).

Indica que el nuevo Código Civil y Comercial resulta plenamente aplicable al caso concreto por imperio del Art. 7 CCyCN así como el art. 2532 que habilita la fijación de plazos de prescripción por los órdenes locales, en tanto se trata de una situación jurídica existente.

Respecto al agravio de trato discriminatorio con el resto de los contribuyentes del país, señala que en ningún momento la alícuota aplicable a la actividad desarrollada por Toyota Argentina S.A. ha sido objeto de cuestionamiento, por lo que dicho planteo debe ser rechazado.

En cuanto a la decisión cuestionada describe la relación entre el concedente y el concesionario que rige la denominada concesión mercantil, el cual es un contrato atípico que no se encuentra regulado dentro de la legislación comercial.

Afirma que las operaciones que realiza Toyota Argentina S.A. con el concesionario, se refieren a compra ventas de bienes del concedente al concesionario y del concesionario al cliente, de lo que deriva que el Impuesto sobre los Ingresos Brutos grava todas las operaciones de compra y venta que se producen en la especie a saber, la venta de la terminal al concesionario y la éste al público, encuadradas en el contrato de concesión, por el cual una parte otorga, concede, en forma total o parcial el derecho de vender

por cuenta y a nombre propio los bienes que a su vez le proveerá, utilizando su marca, a cambio de lo cual la otra parte se obliga a afectar su infraestructura empresaria a la comercialización de los productos de aquella y a prestar los servicios de postventa.

Puntualiza que las operaciones se realizan de acuerdo a la forma prevista en el último párrafo del artículo 1 del Régimen de Convenio Multilateral; luego conforme art. 2, último párrafo del mencionado Régimen"... a los efectos del presente inciso, los ingresos provenientes de las operaciones a que hace referencia el último párrafo del artículo 1 deberán ser atribuidos a la jurisdicción correspondiente al domicilio del adquirente de los bienes, obras o servicios...", siendo éste el lugar de donde proviene el ingreso.

Finalmente señala la inexistencia de error excusable atento a que no se dan ninguna de las causales previstas por el art. 57 del Código Fiscal (hoy art. 69 T.O. 2019).

iii- A fs. 139/141 se presenta Fiscalía de Estado, la cual destaca el precedente 13-02848882-8 autos 114.243 "Toyota Argentina S.A. c/ Provincia de Mendoza p/ A.P.A", autos SCJM Sala II, 6/06/2017, toda vez que en el mismo se ventiló el mismo planteo por parte de Toyota Argentina S.A. por períodos anteriores, en el cual por sentencia del 6 de junio de 2017 se rechazó la demanda.

iv- Tal como lo destaca la demandada directa y Fiscalía de Estado, esta Procuración General y V.E. ya tuvieron oportunidad de expedirse en un caso análogo al de autos, donde se debatió exactamente lo mismo pero respecto a distintos periodos fiscales, en el expediente señalado ut supra.

Allí, este Ministerio Público Fiscal remarcó que los puntos a resolver eran: a) Validez del procedimiento seguido en la tramitación del reclamo de la gabela; b) Unidad o pluralidad de convenios. c) Convenios entre presentes o ausentes d) Aplicabilidad del CM; e) Aplicabilidad del Pacto Federal; f) Prescripción de los tributos; g) Error y/o mora excusable.

En relación al punto a) se entendió que de los datos que surgen de los antecedentes administrativos no se visualizaban

menoscabos al derecho de defensa, por cuanto la empresa ha ejercido todos los remedios previstos por la normativa administrativa y ha podido rebatir todos los argumentos fundantes de la decisión que ataca, no obstante no haber aclarado de qué defensa se ha sido privado.

En orden a la naturaleza de la actividad desplegada por Toyota S.A. se dijo que el convenio es muy preciso y sus cláusulas ratifican lo expuesto por la demandada en sentido de que cada venta constituye una compraventa independiente, formalizada a la distancia por medios electrónicos, esto es entre ausentes; con motivo de cada venta, Toyota S.A. adquiere compromisos en Mendoza que implican gastos de su parte, de lo cual se infiere que los contratos con Yacopini son independientes del Contrato de Concesión, celebrados entre ausentes y por los que Toyota S.A. asume compromisos económicos en Mendoza y por mínimos que sean los gastos, importan actividad en esta jurisdicción por los que responde tributariamente.

En definitiva, se sostuvo que dada la índole de los convenios, conforme el Convenio Multilateral, el gravamen cuyo pago se reclama por la ATM se ajusta a aquél y desde tal perspectiva la decisión cuestionada es legítima; también lo es desde la óptica del Pacto Federal ya que la actividad desarrollada en Mendoza por Toyota S.A. no se encuentra exenta.

En lo que refiere a la prescripción de algunos periodos, se destacó que a la luz de lo previsto por el artículo 51 del CF., las facultades de la Dirección para determinar, verificar, rectificar, aplicar sanciones, cobrar los débitos tributarios o modificar su imputación constituyen actos interruptivos de su curso por cualquiera de los siguientes hechos o actos: b) por la notificación administrativa de la determinación o verificación del tributo, aplicación de sanciones o de la modificación de la imputación; c) por notificación de la intimación administrativa para cumplir un deber formal o efectuar un pago. Por su parte el art. 52 dispone: la prescripción de las facultades del fisco se suspenderán en los casos y por los plazos siguientes: b) durante la tramitación de los procedimientos administrativos o judiciales para la determinación o cobro de las obligaciones tributarias.

Y se concluyó que, computados los plazos de prescripción del tributo por cada período fiscal en forma independiente, los mismos se habían interrumpido antes de los cinco años y no se encuentran prescriptas las obligaciones.

En punto a la queja por la sanción impuesta y el error excusable invocados a los fines de eludir la sanción, se consideró que la actora se encuentra en mora bastando la falta de ingreso culposo de los tributos y no media error excusable pues conocía que los antecedentes interpretativos de las normas, CM y Pacto Federal no favorecían la posición asumida en la Provincia, por lo que no puede esgrimir a su favor, complejidad del negocio jurídico que le suscitara dudas interpretativas sobre su tratamiento fiscal.

Como corolario de lo anterior, se propició el rechazo de la demanda incoada, solución que se propicia en el presente caso, dado que todas las consideraciones efectuadas resultan plenamente aplicables al caso en cuestión, inclusive respecto a los planteos de nulidad y prescripción.

v- V.E. en el fallo citado, compartió el criterio expuesto y rechazó la acción procesal administrativa entablada por la empresa Toyota Argentina S.A., al entender que de los antecedentes aportados había quedado debidamente acreditado que la firma desarrolla sus actividades en diferentes jurisdicciones del país realiza gastos vinculados a su actividad y concretiza operaciones a través de algunos de los medios previstos en el último párrafo del Art. 1 del Convenio Multilateral, por lo tanto la determinación que realizara el Fisco resultaba ajustada a derecho.

A mérito de lo expuesto, siendo las circunstancias fáctico- jurídicas de la presente causa, similares a las dieran lugar a la sentencia dictada en los casos aludidos, pero en relación a otros períodos fiscales, se considera que V.E. podrá evaluar si resultan de aplicación los mismos criterios expuestos en el antecedente citado (v. cfr. Luqui, Roberto, *“Revisión Judicial de la Actividad Administrativa”*, Tomo II, pág. 403/404).

Despacho, 12 de septiembre de 2022.