

SENTENCIA N° 618 /2018

Expte. N° 315/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los 12 días del mes de OCTUBRE de 2018, se reúnen los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal), en ausencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada "ARGENTI LEMON S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 315/926/2017 (Expte. DGR Nro. 44.409/376/D/2015)" y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

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

I. Que a fojas 562/565 del Expte. N° 44.409/376/D/2015 el contribuyente interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 141/17 del 31.03.2017 de la Dirección General de Rentas obrante a fs. 554/556. En ella se resuelve: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por el agente ARGENTI LEMON S.A., C.U.I.T. N° 33-69722563-9, con domicilio constituido en calle 25 de Mayo N° 433 de esta ciudad, en contra del ACTA DE DEUDA N° A 834-2015, confirmándose la misma conforme surge de nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N° : PD 834-2015 ACTA DE DEUDA N°: A 834-2015 ETAPA IMPUGNATORIA" y **DECLARAR ABSTRACTO** el descargo interpuesto en contra del sumario N° M 834-2015.

Plantea que no se excluyeron de la nueva planilla determinativa operaciones que se encontraban marginadas del gravamen, por tratarse de recupero de impuestos y/o recupero de gastos. Acompaña documentación relacionada en Anexo I.

De acuerdo al art. 221 de la Ley 5.121, la base imponible en el Impuesto de los Ingresos Brutos está dada por los ingresos obtenidos del ejercicio habitual y a título oneroso de las actividades descriptas en el hecho imponible. Asimismo,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

considera Ingreso Bruto gravado a aquel que constituya una contraprestación o retribución por el ejercicio de aquellas actividades.

Describe lo establecido en el art. 222 y concluye que las Notas de Debito emitidas por Argenti Lemon S.A. correspondientes a reintegros en concepto de gastos efectuados por cuenta de terceros no integran la base imponible.

Manifiesta que la D.G.R. pretende que se ingresen percepciones supuestamente omitidas por Notas de Debito que minoraban el importe de las facturas – sobre cuya base ya se había practicado la retención –. Esto solo se traduce en un evidente intento de apropiarse de manera indebida - dos veces- del mismo impuesto.

En el Anexo II adjunta Ordenes de Pago y las retenciones realizadas.

Considera que la resolución propone lo absurdo, ya que la RG 86/00 no es más que un simple mecanismo de recaudación, y por lo tanto no puede exorbitar los límites del gravamen establecido por la Ley 5.121 y, que en el texto de su art. 221, queda marginado de dicho concepto a todo lo que no tenga carácter retributivo.

Plantea que la resolución argumenta que no sería aplicable el art. 222 de la Ley 5.121 por cuanto no se visualiza una relación *mandante-mandatario* y que por lo tanto mal podría considerarse que esos gastos recuperados por Argenti Lemon S.A. pudieran llegar a tener algún tipo de carácter retributivo si con los proveedores no existe ningún tipo de relación.

Además considera que no es un dato menor el hecho que ni la inspección ni la resolución cuestiona el concepto de recupero de gastos. Se limitó a señalar que igualmente correspondería que se efectuara percepción de los mismos. En consecuencia, queda fuera de toda controversia el concepto de gastos y por ello, la inaplicabilidad del concepto de ingresos gravados según el art. 221 de la Ley 5.121.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Para el caso del proveedor Consorfrut S.A. hace mención especial. Manifiesta que si bien le son aplicables todos los conceptos mencionados anteriormente, tiene el aditamento que las operaciones no tienen sustento territorial en la Provincia de Tucumán y por consiguiente no solo no corresponde efectuar ninguna percepción por los gastos recuperados, sino que es inadmisibles cualquier retención que pretendiera efectuarse. En el anexo III acompaña documentación que da cuenta de ello.

Por último, pone en conocimiento que en la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Sala III tramitan los autos "ARGENTI LEMON SA C/ PROVINCIA DE TUCUMAN- DGR S/NULIDAD- REVOCACION - EXPTE 558/16" iniciado en fecha 23.XI.2016 en el cual se discute la procedencia de la deuda reclamada en las presentes actuaciones.

Cita jurisprudencia y ofrece prueba.

II. Que a fs. 640/643 del Expte. 44.409/376/D/2015 Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso.

En su responde, considera necesario realizar un análisis de la prescripción de las facultades para determinar y exigir el impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, respecto a los periodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 834-2015, concluyendo que se encuentran intactas.

Respecto a que en la determinación cuestionada se habrían incorporado Notas de Debito en concepto de recupero de gastos, comparte los fundamentos expuestos a fs. 544/547. Señala que el art. 6 de la RG (DGR) N° 86/00, sus modificatorias y complementarias establece que: "A efectos del presente régimen se considera precio neto al importe total facturado, por todo concepto, al que se detraerá únicamente el impuesto al valor agregado y las sumas correspondientes a bonificaciones y descuentos efectivamente acordados y debidamente discriminados en la factura o documento equivalente, como así

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

también, se deberá otorgar a las notas de débito igual tratamiento que el correspondiente a las facturas o documentos equivalentes".

En el art. 4 de la mencionada norma, establece las exclusiones del régimen, es decir, a quienes no se debe percibir, no encontrándose el supuesto esgrimido por el apelante, por lo que la inclusión de las Notas de Débito en la determinación de oficio atacada se ajusta a derecho.

En relación a que durante la fiscalización se habría aportado como prueba diversa documentación, respecto a las Notas de Débito emitidas por gastos incurridos por cuenta y orden de terceros, la cual no habría sido tomada en cuenta, destaca el informe del inspector actuante a fs. 143: *"En el detalle de la operatoria detallada por la firma, no se visualiza una relación mandante-mandatario ya que la compra (agroquímicos, gas oil, etc.) es a nombre propio y posteriormente lo factura, a través de una nota de débito, a terceros o empresas del grupo económico, considerándose dicha modalidad una mera compra-venta, no encuadrada en el art. 222 CTP"*

Plantea que el apelante hace un análisis con los proveedores como contribuyentes directos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando lo que se está tratando es su condición como Agente de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos regulado por la RG (DGR) 86/00, quedando demostrado que la determinación de oficio se ajusta estrictamente a dicha normativa.

Con respecto a las notas remitidas por proveedores de la firma, en las que confirman la intermediación de la misma respecto a los gastos y/o compras realizados por cuenta y orden de ellos, considera que las mismas carecen de relevancia, dado que constituyen una declaración unilateral del sujeto pasible de percepción, sin ningún tipo de respaldo documental, además, como a las Notas de Débito les resulta aplicable la RG (DGR) 86/00, dicha documental resultaría inconducente.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOZAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En cuanto al planteo que practicar percepciones sobre las notas de débito emitida a los proveedores implicaría reclamar dos veces el impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre un mismo ingreso, considera que solo se trata de un análisis teórico de su postura, que no es más que una simple expresión de disconformidad con lo previsto al respecto en la RG (DGR) 86/00, y que tampoco acompaña documentación suficiente y necesaria que demuestre lo que sostiene, en contradicción a lo establecido en los art. 98 y 120 segundo párrafo del CTP.

Por último, al informar la existencia del juicio "Argenti Lemon S.A. vs. Provincia de Tucumán" Expte. N° 558/16, le sorprende el pedido toda vez que fue el propio peticionante quien instó esta etapa revisoria pese a haber iniciado anteriormente el proceso judicial que denuncia. De allí que no se comprende entonces que solicite se declare abstracto el tratamiento del recurso interpuesto.

Manifiesta que en virtud de lo expresado corresponde RECHAZAR el recurso interpuesto.

Ofrece pruebas y hace reserva del caso federal.

III. A fs. 10/11 del Expte. 315/926/2017 obra Sentencia Interlocutoria N° 353/17 de fecha 31/07/2017 dictada por este Tribunal, notificada el 07.08.2017, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Mediante Sentencia N° 466/17 de fecha 06.09.2017 (fs. 14/15) se dispuso como MEDIDA PARA MEJOR PROVEER se libre oficio a la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Sala III donde se tramitan los autos ARGENTI LEMON S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN -DGR S/NULIDAD- REVOCACION -EXPTE 558/16 iniciado en fecha 23.11.2016 a fin de que se proceda a informar el estado procesal en el que se encuentra el mencionado expediente en especial si la Litis ha sido trabada. Medida que fue

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

cumplimentada a fs. 21 del expediente de cabecera donde se informa que el expediente se encuentra remitido a la Excma. Corte Suprema de Justicia desde fecha 18.09.2017, razón por la cual no es posible suministrar la información requerida.

Atento a ello, por decreto de fecha 27.09.2017 se dispuso librar oficio a la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia. Con el fin que se informe a este Tribunal el estado procesal de la causa caratulada: "ARGENTI LEMON S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR- S/ NULIDAD – REVOCACION" Expte. N° 558/16 (Tribunal de origen en Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Sala III) en especial si la Litis ha sido trabada. Dicho oficio es contestado a fs. 25 del Expte.315/926/2017, en el mismo la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia informa: "...que los autos ARGENTI LEMON S.A. C/PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR – S/ NULIDAD/REVOCACION, EXPTE. N° A 558/16 fueron remitidos por el recurso de casación interpuesto por la demandada en contra del pronunciamiento de fecha 10.05.2017, por el cual no se hace lugar al pedido de aplicación de la norma contenida en el artículo 158 de la Ley 5.121. Asimismo informo que en fecha 29/12/2016 (cedula de fs. 44) se corrió traslado de demanda, siendo suspendido el plazo para contestarla por el proveído de fecha 21/02/2017".

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 141/17 del 31/03/2017, resulta ajustada a derecho.

El apelante se confunde al realizar un análisis de los artículos 221 y 222 de la Ley 5.121, ya que los mismos determinan cómo se conforma la Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En este caso lo que se discute es la condición de la firma ARGENTI LEMOM S.A. como Agente de Percepción, y no su obligación como contribuyente principal, por lo que la normativa a analizar es la Resolución General (DGR) 86/00.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Por un lado, el artículo 4° de la Resolución General (DGR) 86/00 establece que: *"No deberá practicarse la percepción cuando las operaciones se realicen con sujetos no alcanzados por el impuesto o con los siguientes sujetos:*

- a) *El Estado nacional, los estados provinciales y las municipalidades, sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas, por las prestaciones brindadas en su función de Estado como Poder Público.*
- b) *Las bolsas de comercio autorizadas.*
- c) *Las representaciones diplomáticas y consulares de países extranjeros.*
- d) *Las asociaciones mutualistas constituidas de conformidad con la legislación vigente.*
- e) *Los enunciados en el inciso 9. del artículo 228 del Código Tributario Provincial, excepto las obras sociales a las cuales se refiere el citado inciso.*
- f) *Las sociedades cooperativas de trabajo.*

Respecto a dichos sujetos excluidos, los agentes de percepción quedan liberados de la obligación de acceder al padrón de contribuyentes al cual se refiere el cuarto párrafo del artículo 3° de la presente resolución general.

También e encuentran excluidos como sujetos pasibles de percepción, las emisoras de radiotelefonía y las de televisión y los establecimientos educacionales privados, siempre que la Dirección General de Rentas les haya otorgado el carácter de contribuyente exento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos mediante resolución..."

Por otro lado el artículo N° 6 de la misma RG indica que "A efectos del presente régimen se considera precio neto al importe total facturado, por todo concepto, al que se detraerá únicamente el impuesto al valor agregado y las sumas correspondientes a bonificaciones y descuentos efectivamente acordados y debidamente discriminados en la factura o documento equivalente, como así

Dr. JOSE ALBERTO LEON
LOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

también, se deberá otorgar a las notas de débito igual tratamiento que el correspondiente a las facturas o documentos equivalentes..."

De los mencionados artículos se desprende que a las Notas de Débitos emitidas por un Agente de Percepción, les resulta aplicable el régimen indicado en la RG (DGR) 86/00 sus modificatorias y complementarias, independiente del motivo por el cual se emitieron las mismas, con excepción de las situaciones descriptas taxativamente en su art. 4. En ese sentido, las Notas de Débito emitidas en concepto de recupero de gastos, incluidas en la determinación practicada, resultan ajustadas a derecho.

Con respecto a las operaciones vinculadas con la firma CONSORFRUT ARGENTI S.A., el apelante no demuestra la inexistencia de sustento territorial en la provincia de Tucumán que justifique la no percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en dichas operaciones, en contradicción a lo que establecen los artículos 98° y 120° segundo párrafo del Código Tributario Provincial. En el ANEXO III del Recurso de Apelación dice agregar el CM 01 de la firma, situación que no es tal. Sin perjuicio de ello, con el mencionado formulario como única prueba, sólo se podría concluir que CONSORFRUT ARGENTI S.A. se encuentra dado de alta o no en la jurisdicción Tucumán y no probar los extremos necesarios que justifiquen la no aplicación del régimen de percepción. Motivo por el cual corresponde rechazar el planteo realizado.

En cuanto a las Notas de Débito emitidas para sanear omisiones en la retención de diversos tributos cometidas por el agente al momento de realizar las correspondientes Ordenes de Pago a sus proveedores, cabe destacar que la RG (DGR) N° 190/2009 en su artículo 1° establece: "Las percepciones debidamente discriminadas en la factura o documento equivalente, que se practiquen por aplicación de otros regímenes de percepción nacionales, provinciales, municipales y/o comunales, no integran el importe total facturado al cual se refiere el primer párrafo del artículo 6° de la RG (DGR) N° 86/00, conforme a la modificación introducida por la RG (DGR) N° 182/09". De allí se

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

desprende claramente que las Notas de Debito emitidas por este motivo no integran Base Imponible en la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por lo expuesto en el párrafo precedente, se procedió a realizar ajustes a la planilla denominada "**Planilla Determinativa N° PD 1510-2012- Acta de Deuda N° A 1510-2012- Etapa Impugnatoria**", detallados en planilla anexa I, la cual forma parte integrante de esta resolución.

Por las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto contra la Resolución N° D 141/17 por un importe de **\$1.292,79** (pesos mil doscientos noventa y dos con 79/100), conforme surge de planilla Anexa I "**Listado de Notas de Debito que se emitieron en concepto de omisión de impuestos retenidos**" la cual forma parte integrante de esta resolución y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma por un importe de **\$19.566,99** (Pesos Diecinueve Mil Quinientos Sesenta y Seis con 99/100).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Así voto.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa

Por lo expuesto y existiendo mayoría de votos suficientes:

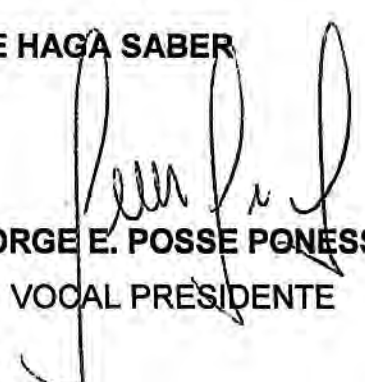
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** el recurso de apelación interpuesto por **ARGENTI LEMON S.A. C.U.I.T. N° 33-69722563-9** contra la Resolución N° D 141/17 de fecha 31.03.2017 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de

Percepción por un importe de **\$1.292,79** (pesos mil doscientos noventa y dos con 79/100), conforme surge de planilla Anexa I “*Listado de Notas de Debito que se emitieron en concepto de omisión de impuestos retenidos*” la cual forma parte integrante de esta resolución, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma por un importe de **\$19.566,99** (Pesos Diecinueve Mil Quinientos Sesenta y Seis con 99/100).

2. **REGISTRAR, NOTIFICAR**, remitir los antecedentes a origen y archivar.
S.G.B.

SE HAGA SABER



JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE



JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA

Planilla Anexa I Sentencia N°

Listado de Notas de Debito que se emitieron en concepto de omisión de impuestos retenidos.

<u>Razon Social</u>	<u>CUIT</u>	<u>Fecha</u>	<u>Tipo</u>	<u>Letra</u>	<u>Pto Vta</u>	<u>Número</u>	<u>Dif. a Ingresar</u>
Alumetal S.A.	30567363372	26/5/2011	ND	A	1	2674	\$ 267,32
Brkic Ariel Walter	23213608029	26/5/2011	ND	A	1	2676	\$ 10,31
Centauro SA	30636291125	22/2/2011	ND	A	1	2621	\$ 594,88
Centauro SA	30636291125	1/3/2011	ND	A	1	2624	\$ 35,41
Centauro SA	30636291125	1/3/2011	ND	A	1	2625	\$ 249,20
Nutrientes S.A.	30709092835	26/5/2011	ND	A	1	2673	\$ 87,98
Trielec S.A.	30558640355	26/5/2011	ND	A	1	2675	\$ 47,68
TOTAL							\$ 1.292,79

JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO

SECRETARIA