

SENTENCIA N° 67019

Expte. N° 191/926-2017  
N° 26.250/376-D-2011 DGR

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los *06* días del mes de *Agosto* de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**MERANOL S.A.C.I. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 191/926-2017 (Expte. N° 26.250/376-D-2011 -DGR)**" y;

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. Que a fojas 6901/6917 se presenta el Sr. Adolfo A. Iriarte, en su carácter de apoderado de la firma e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 133/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 28.03.2017 obrante a fs.6889/6895 mediante la cual resuelve **1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación efectuada por el contribuyente **MERANOL S.A.C.I.** contra el Acta de Deuda N° A 171-2013 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción, confirmándose la misma de acuerdo a la "Planilla Determinativa N° PD 171-2013 – Acta de Deuda N°A 171-2013 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción Etapa Impugnatoria", **2) DECLARAR ABSTRACTO** el descargo interpuesto contra el sumario instruido N° M 171-2013 .

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Jorge Gustavo Jiménez

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 15.05.2017 a fs. 6901/6917 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

En su presentación se destaca que las defensas invocadas constituyen en esencia una reiteración de las planteadas en oportunidad de la impugnación realizada contra el Acta de Deuda N°A 171-2013.

En primer lugar se agravia que la Autoridad de Aplicación hizo caso omiso a los cuadernos de prueba ofrecida, rechazando la misma por ser copia simple.

Considera un agravio que la DGR pretenda que sea sobre el Agente que recaiga la carga de la prueba, manifestando que se desconoció la prueba aportada y que en autos no se encontraría acreditado el sustento territorial en la provincia de Tucumán.

Manifiesta que al momento de notificarse la Resolución apelada, no se habría acompañado el CD al cual la misma se refiere y que contendría las motivaciones del Acta de Deuda notificada, alterándose de esa manera el ejercicio de su derecho de defensa.

Reitera que no se tuvo en cuenta que el lugar de entrega de la mercadería era en la Provincia de Buenos Aires, por lo que no correspondería practicar la percepción.

Solicita que se declare la inconstitucionalidad del instituto del Agente de Percepción debido a que corresponde que el mismo sea regulado por la Ley y no por Resoluciones Generales emitidas por la DGR, violándose los principios constitucionales.

Sostiene que se desconocería la jurisprudencia local sobre la integración de la relación jurídica tributaria, aplicándose un criterio jurisprudencial de la CSJN que no se adecúa al caso en cuestión y solicita se declare la inconvencionalidad de la responsabilidad que pretende atribuirse al agente de percepción.

III. Que a fojas 30/37 del Expte N° 191/926-2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

Como cuestión previa, en referencia al planteo de que no habría sido considerada la prueba ofrecida se remite a lo expuesto en la Resolución apelada, ya que a pesar de tratarse de documentación en copias simples, igualmente se procedió a ajustar aquellas operaciones realizadas con sujetos no domiciliados en la provincia de Tucumán.

Destaca que la determinación impositiva se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia Tucumán.

Asimismo se consideraron para el cálculo de las percepciones la alícuota del 1,25% hasta el período 04/2012 y 1,75% desde el período 05/2012 a 12/2012, para las operaciones efectuadas con sujetos inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como contribuyente del Régimen de Convenio Multilateral, con alta en ésta jurisdicción; y del 2,5% hasta el período 04/2012 para operaciones efectuadas con sujetos inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como contribuyentes locales de ésta jurisdicción.

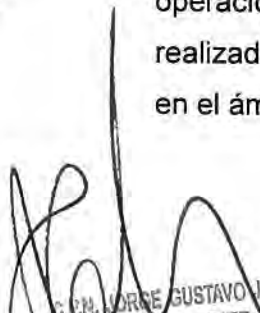
Se detrajeron además las operaciones efectuadas con sujetos que encuadran en las causales de exclusión establecidas en el artículo 4 de la Resolución General N°86/00 DGR.

Respecto a la prueba informativa y a la documental, las mismas ya fueron consideradas. Se analizó no solamente la documentación aportada por el apelante sino también toda la información obrante en el sistema de la DGR a los efectos de confeccionar la nueva planilla; razón por la cual no le asiste razón al contribuyente.

Con relación a la falta de sustento territorial, reitera que "Respecto al planteo referido al lugar de entrega de la mercadería cabe señalar lo dispuesto por la RG N° 116/10, con vigencia a partir del 01/09/2010, en su artículo 1 el cual reza: "Establecer que también corresponde practicar la percepción, con encuadre y dentro del marco de la RG(DGR) N°86/00 y sus modificatorias, por las operaciones de compras de bienes o locaciones de bienes y/o servicios realizadas a los agentes de percepción de extraña jurisdicción, efectuadas o no en el ámbito de la Provincia de Tucumán, por los siguientes sujetos:

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

  
E. M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

- a) Los sujetos indicados en el artículo 218 del Código Tributario provincial, inscriptos o no en el tributo, domiciliados o con jurisdicción sede en la Provincia de Tucumán.
- b) Los sujetos encuadrados en las normas del Convenio Multilateral con alta en la jurisdicción Tucumán no comprendidos en el inciso anterior...”

De acuerdo a lo expuesto, corresponde practicar las percepciones aun cuando la entrega de mercadería haya sido efectuada en otra jurisdicción en los casos de operaciones encuadradas en lo dispuesto por la RG N°116/10, a partir del 01/09/2010.

En respuesta a la supuesta violación al derecho de defensa y falta de motivación, debido a que expresa que al momento de notificarse la Resolución recurrida no se habría acompañado el CD que contiene papeles de trabajo a los efectos de confeccionar la “Planilla Determinativa N° PD 171-2013 Acta de Deuda N° A 171-2013 – Etapa Impugnatoria”, aclara que conforme surge de la Resolución apelada y de fs.6896, en la Cédula de Notificación N° 0002-000033791 se notificó la Resolución N°D133-17, no resultando necesario aclarar en la Cédula de notificación que se acompaña el CD, ya que al notificarse la Resolución la misma va acompañada del mencionado CD.

En relación al planteo de que no se habría tenido en cuenta el lugar de entrega de los bienes reitera lo expuesto en la Resolución recurrida transcribiendo el artículo 1 de la RG N° 116/10 (BO 23.07.2010) donde se establece que también corresponde practicar la percepción por las operaciones con sujetos de extraña jurisdicción efectuadas o no dentro del ámbito de la provincia. Por ello corresponde practicar percepciones aun cuando la entrega de la mercadería haya sido efectuada en otra jurisdicción en todos los casos de operaciones encuadradas en la mencionada RG.

Sin perjuicio de que la presentación de la documentación efectuada por el agente fue realizada en copia simple, y en búsqueda de la verdad material se ajustaron las operaciones realizadas con sujetos no domiciliados en esta jurisdicción y cuya entrega de bienes fue realizada fuera del ámbito de la provincia; situación planteada por el apelante.

Con relación a que no se habría integrado la relación tributaria, sino que sólo se habría cotejado si los contribuyentes presentaron o no DDJJ, destaca que lo



sostenido por el apelante remite a una cuestión de hecho y prueba, es decir que su mención no resulta suficiente para tenerla por acreditada.

Destaca que la actividad probatoria en contra de actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien impugna un Acto de la Administración, mucho más que sólo su discrepancia o negación; exige aportar prueba concluyente y contundente, lo cual no sucede en el presente caso.

Sostiene que para resolver el planteo en cuestión se debe determinar si los contribuyentes, obligados principales, ingresaron o no el impuesto que les correspondía, y quién y cómo debe acreditar el ingreso de dicho impuesto.

La regla general que rige la carga de la prueba en materia tributaria se encuentra prevista en el segundo párrafo del artículo 120 del CTP que establece “Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al recurrente”.

Con relación a la jurisprudencia que el apelante pretende que se aplique, señala que en los casos de los agentes de percepción que omiten actuar como tales, el Máximo Tribunal de Justicia de la Nación, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, mantiene un criterio diferente al de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán.

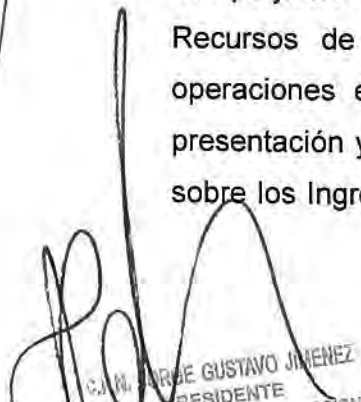
Indica que le resulta obligatorio para la DGR y para la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, el criterio sentado al respecto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Señala que el impugnante no acredita con documentación respaldatoria que los contribuyentes no percibidos hayan ingresado el impuesto, circunstancia que tampoco acredita mediante la prueba que intenta producir. En consecuencia rechaza su planteo.

Sin perjuicio de ello, en búsqueda de la verdad material, el Dpto Revisión y Recursos de la DGR procedió a ajustar la determinación respecto a las operaciones efectuadas con sujetos pasibles de percepción que registran la presentación y pago de las correspondientes declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En consecuencia, ante la imposibilidad de presumir el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



E. W. TORRE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE

cumplimiento por parte de los contribuyentes que omitieron presentar sus declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos, se procedió a ajustar la determinación de acuerdo a la "Planilla Determinativa N° PD 171-2013 Acta de Deuda N° A 171-2013 – Etapa Impugnatoria" obrante a fs.6877/6881.

Por lo expuesto considera que deviene en abstracto el tratamiento del planteo efectuado por el agente.

Con relación al planteo de Inconstitucionalidad, destaca que la facultad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes y de anular actos en su consecuencia, es potestad exclusiva de los tribunales de justicia.

Por lo expuesto, surge con claridad que la solicitud formulada por el Agente excede la competencia atribuida constitucionalmente al Poder Ejecutivo Provincial, del cual la DGR forma parte, ya que la dilucidación de un extremo de tal gravedad, resulta ser atribuida por la Carta Magna al Poder Judicial, ello en virtud del régimen de división de poderes, por ello sostiene que no corresponde abordar su tratamiento o consideración.

Considera necesario tener presente la doctrina de la Corte Suprema de la Nación la cual ha reconocido que los agentes son aquellos a los que la ley les atribuyó el deber de practicar las retenciones y/o percepciones por deudas tributarias de terceros, sobre los fondos que disponen cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal, obligándolos a ingresar al Fisco los importes retenidos y/o percibidos en el término y las condiciones establecidas, dado que tal actividad se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente, en virtud de una disposición legal que así lo ordena y tendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria (Vide Citafón SRL – CSJN – 3.04.1986 – DTE – TV pág.465).

Sostiene que en materia tributaria la Provincia posee autonomía a los fines de legislar y establecer sus pautas. Al respecto el Código Tributario Provincial en su artículo 9 reconoce a la Autoridad de Aplicación, entre otras la facultad de dictar normas generales y obligatorias con relación a los agentes de retención, percepción, recaudación e información y establecer las obligaciones a su cargo.

De acuerdo a lo expuesto, la pretensión acerca de la declaración de inconstitucionalidad insiste en que el Agente efectúa una interpretación

equivocada del contenido y alcance de las resoluciones cuya inconstitucionalidad persigue.

Con relación al principio de reserva de ley, aclara que el Código Tributario Provincial en su artículo 32, luego de definir en sustancia la figura del agente de retención, percepción y recaudación, delega expresamente en la Dirección General de Rentas la facultad "...para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información".

Por su parte el inciso 10 del artículo 9 del Citado Código, dispone que la Autoridad de Aplicación tendrá entre otras la facultad de "10. Dictar normas generales y obligatorias con relación a los agentes de retención, percepción, recaudación e información y establecer las obligaciones a su cargo".

Por todo ello es infundada la pretendida declaración de inconstitucionalidad de las normas atacadas, ya que no se observa que la DGR se haya excedido en su potestad reglamentaria.

Recuerda que el agente desarrolla una actividad como responsable del cumplimiento de deuda ajena con los recursos que administra o dispone, se vincula con el sistema de percepciones de los tributos en la misma fuente, en virtud de una disposición expresa que así lo establece, atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria.

Finaliza sosteniendo que atento a las consideraciones expuestas anteriormente sostiene que corresponde no hacer lugar al Recurso de Apelación interpuesto por el Agente en contra de la Resolución N° D 133-17 de fecha 28.03.2017.

IV. A fojas 43 a 44 del Expte N° 191/926-2017 obra Sentencia Interlocutoria N° 419/17 del 10.08.2017 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho, se llaman autos para sentencia. De manera posterior el apelante realizó un planteo de nulidad a la sentencia de "Puro Derecho" (fs.47/48). En virtud del planteo realizado se dictó la Sentencia N° 586/17 del 30.10.2017 rechazando el mismo por improcedente.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GUSTAVO JIMENEZ

Luego, con fecha 06.12.2018 se presentó el Apoderado de la firma, el Sr. Adolfo Iriarte Yanicelli a fin de que se comunique a la empresa su decisión de apartarse del caso.

Con fecha 19.03.2019 se notificó a MERANOL SACI a fin de que en el plazo de 5 días hábiles se apersona y constituya nuevo domicilio a todos los efectos del proceso. Finalmente se notificó que habiendo vencido el plazo se reabre el proceso y se declara al contribuyente MERANOL SACI en rebeldía.

**V.** Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 133/17 de fecha 28.03.2017, resulta ajustada a derecho.

Como cuestión preliminar en las presentes actuaciones se puede observar que los planteos efectuados en el recurso interpuesto en contra de la resolución mencionada, constituyen en esencia una reiteración de las cuestiones planteadas en oportunidad de realizar la impugnación del Acta de Deuda objeto de las presentes actuaciones.

Con relación al agravio expuesto por el Agente de que la Autoridad de Aplicación desconoció la prueba aportada y de que no demostró el sustento territorial; éste Tribunal considera que dichos planteos son improcedentes.

Esto es así debido a que se observa que la DGR en oportunidad de resolver la impugnación, y en búsqueda de la verdad material, ajustó la determinación impositiva excluyendo de la misma las operaciones realizadas con sujetos no domiciliados en la provincia de Tucumán cuando la entrega de los bienes se haya efectuado fuera de la provincia en los periodos 01/2009 a 08/2010, antes de la entrada en vigencia de la RG 116/10 (DGR)

Asimismo se detrajeron las operaciones efectuadas con sujetos que encuadran en las causales de exclusión del régimen establecidas en el artículo 4 de la RG N°86/00.

Se consideraron las disposiciones de la RG N° 116/10 a partir del período 09/2010 para ajustar la liquidación del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción.



En los ajustes realizados a la determinación se analizaron no sólo la documentación aportada por el Agente sino también la obrante en el propio sistema de la DGR.

En virtud a las consideraciones antes expuestas, afirmó que la Autoridad de Aplicación en oportunidad de resolver la impugnación efectuada en contra del Acta de Deuda N° A 171-2013, hizo lugar a gran parte de los planteos efectuados por el Agente, razón por la cual la determinación impositiva se vio disminuida considerablemente.

Prueba irrefutable de ello es que la Determinación Impositiva del Acta de Deuda N° A 171-2013 de \$ 1.027.976,14 (Pesos Un Millón Veintisiete Mil Novecientos Setenta y Seis con 14/100) luego de los ajustes efectuados por la Autoridad de Aplicación se redujo a \$ 2.170,39 (Dos Mil Ciento Setenta con 39/100) tal como se puede observar en la "Planilla Determinativa N° PD 171-2013 Acta de Deuda N° A 171-2013 – Etapa Impugnatoria", razón por la cual considero que no le asiste razón al recurrente.

No obstante lo expuesto precedentemente, con relación a su reclamo en torno al principio de la territorialidad y la correcta aplicación del régimen de percepción, resulta oportuno recordar lo establecido por la RG 86/00 (con las modificaciones introducidas por las RG (DGR) N° 147/2012 - BO (Tucumán): 28/12/2012, RG (DGR) N° 82/2014 - BO (Tucumán): 26/11/2014 y RG (DGR) N° 106/2015 - BO (Tucumán): 17/9/2015) que en su artículo 1° reza: " Los sujetos pasivos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se indican en el artículo siguiente, quedan en todos los casos obligados a actuar como agentes de percepción del citado tributo por las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones que efectúen en el año calendario a contribuyentes y/o responsables del gravamen, con las excepciones, alcances y formalidades establecidas en la presente resolución general.-

Corresponderá percibir cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen en el ámbito de la Provincia de Tucumán con contribuyentes locales o extrajurisdiccionales, cualquiera sea su domicilio fiscal.- A tal efecto, se considerará celebrada en el ámbito de la Provincia de Tucumán,

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. PABLO NORIEGA GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE

*toda venta, locación o prestación efectuada sobre bienes, cosas o personas que se recepcionen o sitúen en sedes, depósitos, establecimientos, locales o cualquier otro tipo de asentamiento dentro del ámbito territorial de la Provincia de Tucumán.-*

*También corresponderá practicar la percepción cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen fuera del citado ámbito, siempre que sean realizadas por agentes de percepción domiciliados o con jurisdicción sede en la Provincia de Tucumán a sujetos pasibles inscriptos o con alta en esta jurisdicción, o a contribuyentes domiciliados en la Provincia de Tucumán”.-*

Con lo cual queda demostrado que el apelante posee conceptos erróneos con relación a la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos jurisdicción Tucumán, ya que el hecho de tratarse de una empresa con sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no lo excluye del mencionado régimen.

Con relación al planteo jurisprudencial, de acuerdo a lo dispuesto por la C.S.J.T. a partir del fallo “Bercovich”, solicitando el apelante que se declare la nulidad de la determinación de oficio cuando no se ha integrado la relación tributaria procesal y material, cabe resaltar que en virtud de lo sostenido por la Corte en dicho fallo, la Autoridad de Aplicación ajustó la determinación impositiva en oportunidad de resolver la impugnación detrayendo los importes dejados de percibir cuando se demostró que el sujeto pasible de percepción presentó y pagó la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos , e insisto en que los planteos efectuados en ésta etapa ya fueron tomados en consideración en la etapa anterior, por lo que también corresponde su rechazo.

Por otro lado, el remedio intentado por el Apelante en su pretensión de obtener una declaración de inconstitucionalidad de las normas locales que regulan el régimen de agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no puede prosperar en ésta instancia debido a que excede la competencia de éste Tribunal.

El artículo 161 del CTP es claro al disponer que *“El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma”.*

El Apelante, en éste caso, pretende obtener la declaración de inconstitucionalidad de las normas que, a su entender, regulan el caso, todo lo que impide (conforme lo dispuesto por el artículo 161 del CTP antes citado) que éste Tribunal pueda expedirse sobre el punto.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **MERANOL S.A.C.I.** en contra de la Resolución N° D 133/17 de fecha 28.03.2017, **DEJANDO FIRME** la misma de acuerdo a la Planilla Determinativa N° PD 171-2013 Acta de Deuda N° A 171-2013 Etapa Impugnatoria por un importe de \$ 2.170,39 (Pesos Dos Mil Ciento Setenta con 39/100).

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba 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.

Visto el resultado del precedente acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

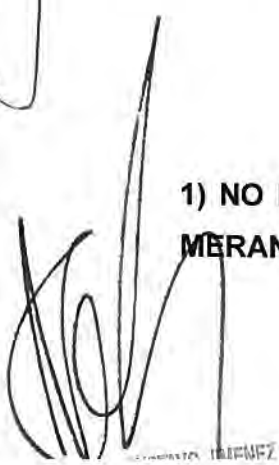
**1) NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **MERANOL S.A.C.I.** en contra de la Resolución N° D 133/17 de fecha 28.03.2017,



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



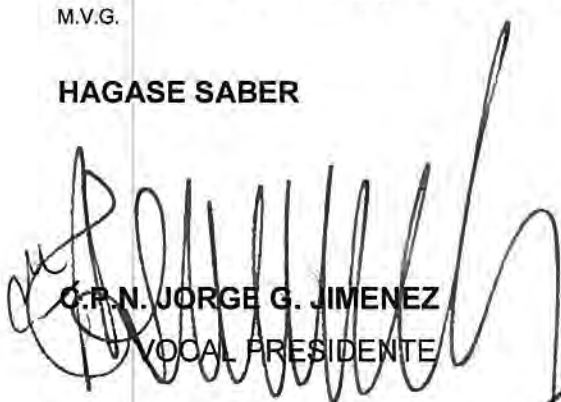
JORGE GUSTAVO JIMENEZ

**DEJANDO FIRME** la misma de acuerdo a la Planilla Determinativa N° PD 171-2013 Acta de Deuda N° A 171-2013 Etapa Impugnatoria por un importe de \$ 2.170,39 (Pesos Dos Mil Ciento Setenta con 39/100); de acuerdo a los motivos expuestos en los considerandos de la presente.

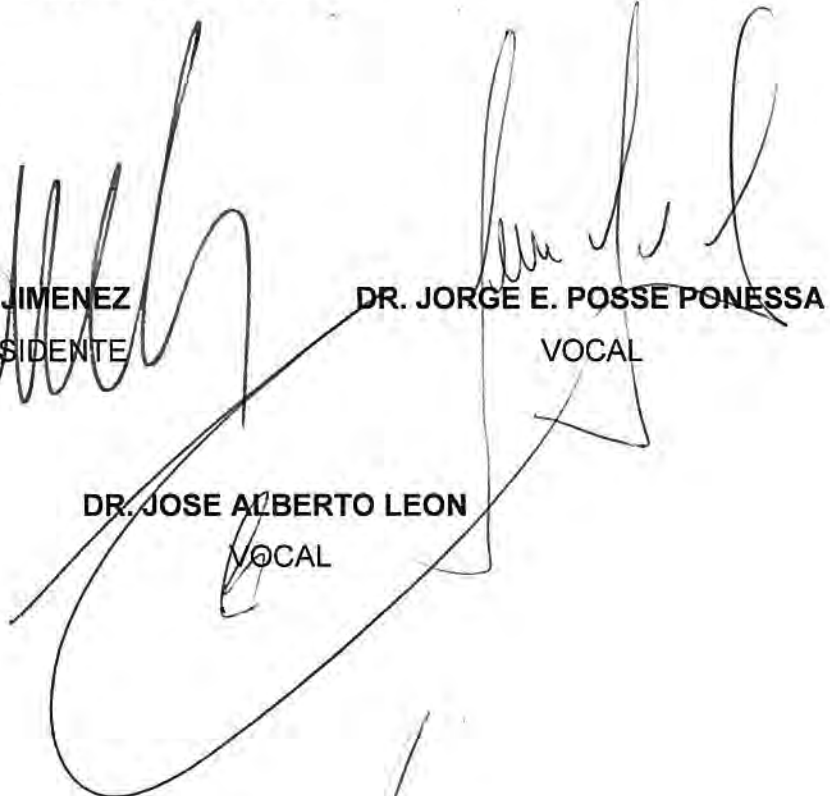
**2) REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE,** oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVASE.**

M.V.G.

**HAGASE SABER**



**C.P.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL PRESIDENTE



**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL



**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

**ANTE MI**



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