

SENTENCIA N° 978/19

Expte.: 135/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 26 días del mes de diciembre..... de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "POLINOA S.A. S/RECURSO DE APELACION", N° 135/926/2019 (13166-376-D-2015- DGR) y;

**CONSIDERANDO:**

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

1.- Que a fs. 735/741 del expte 13166/376-D-2015 se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del agente POLINOA S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 621/18, de fecha 26.11.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 722/732 de estos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, hacer lugar parcialmente a la impugnación efectuada por el mencionado agente en contra del Acta de Deuda n° A 1067-2016 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción; en sus arts. 2° y 3°, intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme las planillas obrantes a fs. 725/732; y, en su art. 4°, dejar sin efecto el sumario instruido n° M 1067-2016.

El apelante manifiesta que la resolución resulta improcedente porque no fueron integrados los obligados principales en el ingreso del impuesto ni tampoco fueron acompañados los estados de cuenta solicitados, violando de esa manera su derecho de defensa.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Como "Clientes sin sustento territorial", el agente considera que las ventas realizadas desde el punto de venta 16 fueron efectuadas en otra provincia y con sujetos no inscriptos en esta jurisdicción o inscriptos bajo el Régimen de Convenio Multilateral pero sin alta en Tucumán. Por esa razón no correspondía realizarle percepciones a los clientes detallados en el Anexo II de su impugnación, ya que el recurrente se hizo cargo del flete para el traslado de la mercadería, por lo que sus clientes no incurren en gastos atribuibles a la provincia de Tucumán. La operatoria para esos casos consiste en el envío de un empleado de su nómina para que realicen las ventas fuera de la Provincia de Tucumán.

Bajo los títulos "De la prueba. Nulidad en el procedimiento" y "Prueba de oficios", se agravia del rechazo por parte de la DGR de la prueba ofrecida en la instancia impugnatoria, generando un estado de indefensión. El Fisco creyó satisfacer su derecho de defensa con el dictado de una medida para mejor proveer, sin consultar las motivaciones y razones de la prueba ofrecida por el agente. La DGR podría haber completado en todo caso la prueba ofrecida por su parte, pero no rechazarla en forma tácita, como lo hizo.

En el acápite "La prueba de que el principal obligado ingresó el gravamen", el recurrente se agravia de que la DGR no adjuntó los estados de cuenta que habrían sido la prueba de que sus clientes ingresaron el impuesto, vulnerando su derecho de defensa y el principio de búsqueda de la verdad material.

Como "De la certificación contable", el apelante expresa que la DGR no tuvo en cuenta que el contador que realizara dicha certificación cotejó la información incluida en su Anexo I con las facturas de ventas, los remitos y los subdiarios de IVA. Inclusive el Organismo Fiscal insiste en la falta de documentación que avale los dichos del perito.

Bajo los títulos "Intereses" e "Intereses resarcitorios" manifiesta que resulta improcedente el cálculo de los intereses en la liquidación; atento a que, al haber cancelado el obligado principal su deuda de manera espontánea, los intereses que podrían haberse generado resultan condonados por aplicación del art. 91 del CTP. Si para los obligados principales no le son exigibles los intereses, tampoco lo es para el agente de percepción. Lo mismo sostiene para los intereses determinados en relación con los clientes que poseían baja de oficio en el impuesto y que recuperaron su condición.

En el acápite "Baja de oficio" expresa que si bien en este punto la Autoridad de Aplicación realizó un ajuste, igualmente intimó al cobro de las percepciones omitidas que resultan una vez descontados los importes declarados e ingresados por esas operaciones. Considera que cuando el principal contribuyente recupera su condición de inscripto es porque presentó sus declaraciones juradas e ingresó el tributo, lo que es requisito para recuperar el alta. Por lo tanto, la DGR no puede pretender dejar subsistente un ajuste.

Por último en "De los puntos que hace omisión la resolución: el IVA no integra la base imponible", el agente se agravia de que no fuera tratado este planteo en la resolución apelada y reitera que el Fisco se excede de los límites establecidos por el art. 221 de la ley 5121 y en virtud a lo normado por el art. 222 inciso 1 de la misma ley, el cual resulta claramente violentado por el art. 6 de la Resolución General N° 86/00. Considera que la base imponible debería estar conformada con el total facturado con discriminación del IVA.

Finalmente, ofrece prueba documental e informativa.

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

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

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fojas 12/13 obra Sentencia Interlocutoria N° 745/19 del 13/09/2019 en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte días.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.

A fs. 20/22 obra contestación al oficio remitido a la DGR. Los oficios a los clientes no fueron confeccionados por parte del apelante.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
VOCAL

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
PRESIDENTE

Al encontrarse vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 06/11/2019: Téngase presente el informe actuarial que antecede. En mérito se provee: Pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 621/18 resulta ajustada a derecho.

Adelanto que esta parte comparte los argumentos con que se defiende el Fisco en su contestación del art. 148 del CTP.

En relación con la supuesta nulidad de la resolución, por no haber dado participación a los clientes a fin de verificar que hubiesen ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente sin haberse computado las percepciones no efectuadas por el agente; no resulta tal.

En la Resolución N° D 621/18, se expone claramente que se efectuó un análisis del detalle de las operaciones contenidas en el soporte óptico obrante en las actuaciones, de donde pudo constatarse ventas efectuadas a sujetos pasibles de percepción que no presentaron las DDJJ correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos, ventas a sujetos pasibles que sí presentaron las DDJJ, habiendo algunos cancelado la totalidad del impuesto y otros, solo una parte.

Dicha constatación es la "participación de los clientes" que reclama el apelante en su recurso. Incluso, Polinoa pretendía probar estos extremos por medio de la prueba ofrecida, tanto en la etapa impugnatoria como en la presente. La Autoridad de Aplicación si bien no adjuntó los estados de cuenta que solicitara el entonces impugnante (en atención a lo establecido por el art. 110 del CTP); igualmente realizó un análisis de las DDJJ presentadas o no por los clientes del apelante; razón por la cual en esta instancia, resulta improcedente este planteo.

En conclusión, no existen vicios que conlleven a la nulidad de la resolución.

Respecto a la falta de sustento territorial esgrimida por el apelante, cabe realizar un análisis a la luz de lo establecido por la Resolución General N° 86/00 con la complementación introducida por la Resolución General N° 116/10.

La primera resolución general citada establece en su artículo 1° lo siguiente: *"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, 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...”

De la exegesis de dicho artículo puede determinarse que los agentes de percepción deben actuar como tal por todas las operaciones de ventas que realicen en la medida que hayan sido celebradas en el ámbito de la provincia de Tucumán, independientemente que dicho agente tenga sede en extraña jurisdicción, como en el presente caso. Se entiende que fue celebrada dentro del ámbito de nuestra provincia cuando se trate de bienes que se recepcionen o se encuentren en depósitos o cualquier tipo de asentamiento en Tucumán.

En estos autos, como quedara comprobado en el curso de la inspección, Polinoa posee un deposito en esta provincia y el punto de venta asignado al mismo es el identificado con el n° 16. Por lo tanto, todas las facturas emitidas desde ese punto de venta deben ser objeto de percepción, independientemente del domicilio que posea el comprador y la condición que revista en relación con el impuesto sobre los Ingresos Brutos en Tucumán, lo que únicamente modificara la alícuota a aplicarle en cada caso o la base que se tomará para el cálculo de la percepción.

Por su parte la Resolución General N° 116/10 (vigente desde el 01/09/2010), establece en su artículo 1° lo siguiente: “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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

extraña jurisdicción, efectuadas o no en el ámbito de la Provincia de Tucumán, por los siguientes sujetos:

a) Los sujetos indicados en el artículo 218 del Código Tributario Provincial 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.-

*Para el caso del inciso b), la percepción deberá practicarse sobre el precio neto al cual se refiere el artículo 6º de la RG (DGR) Nº 86/00 y sus modificatorias, ...” (el subrayado me pertenece)*

Lo que agrega esta resolución a lo ya establecido para el régimen de los agentes de percepción es el supuesto de los agentes de extraña jurisdicción que también tienen la obligación de percibir, sea o no concretada la venta en el ámbito de la provincia de Tucumán, cuando el comprador sea un sujeto inscripto como local en esta jurisdicción o dentro del régimen de Convenio con alta en Tucumán. En el caso de marras por lo tanto cuando las ventas realizadas por Polinoa hayan sido realizadas desde puntos de ventas diferentes al “16”, es decir fuera de Tucumán, siempre que el comprador sea contribuyente local de Ingresos Brutos o de Convenio pero con sede o alta en Tucumán, igualmente debe realizar la percepción.

Por exclusión, las operaciones en las cuales Polinoa no debe realizar percepciones son las concretadas fuera del ámbito de Tucumán (punto de venta distinto a 16) y con un contribuyente que sea local de otra jurisdicción o de Convenio, pero sin tener dado de alta a Tucumán. Este tipo de operaciones fueron verificadas por los funcionarios actuantes y se encuentran plasmadas en el listado de operaciones incluido en el CD de fs. 700, pero no se determinó que deban ingresar percepciones por dichos supuestos; no así en los dos supuestos anteriores en los que se determinó saldo a ingresar a favor del Fisco.

Ninguna de las pruebas que fueran producidas durante la impugnación desvirtúa lo expresado en los párrafos anteriores y llevan a la inaplicabilidad del régimen de percepción.

En relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a lo establecido en el art. 91 CTP; cabe tener en cuenta lo que dicho artículo establece: *“Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que*

regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos.”

Dicho artículo se encuentra dentro del Capítulo II del CTP que trata sobre “Infracciones y Sanciones en particular”, por lo que el mismo claramente establece un beneficio que exime de sanción a los contribuyentes que regularicen su situación tributaria sin haber sido compelidos a ello. Pero de ninguna manera puede pretender el agente que la norma prevé un perdón al pago de los intereses por la cancelación del impuesto fuera de término (por más espontánea y voluntaria que fuera).

Lo relacionado con los intereses resarcitorios esta reglado en el artículo 50 del Digesto Tributario, en el Capítulo V “Extinción de las Obligaciones Tributarias”, Sección Primera “Pago”. Es decir, se está refiriendo a las obligaciones tributarias y no a las sanciones.

El mismo establece en su primer párrafo, expresamente: “La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio.” (el subrayado me pertenece). Este párrafo del art. 50, legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el sólo pago fuera de término, sin necesidad de interpelación alguna por parte del Fisco; es decir, no hay pago espontáneo o pago voluntario (como afirma el apelante). Contribuyente que paga el impuesto después de la fecha de su vencimiento, debe abonar un adicional por el pago tardío realizado.

El argumento relativo a “Baja de Oficio” ya fue planteado en la instancia impugnatoria y contestado por el Fisco, compartiendo este Tribunal el criterio sostenido por la DGR.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En relación con que el IVA no debe ser incluido en la base imponible de su obligación como agente de percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos, resulta acertado que para la conformación de dicha base se atienda a las disposiciones de la Resolución General N° 86/00 y no a las del CTP, por la especificidad de la materia de que se trata. La DGR aplicó en forma correcta la normativa establecida en la mencionada resolución, en la que para determinados casos (clientes no inscriptos en Tucumán) el IVA no es detruido del monto facturado.

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

- I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por POLINOA S.A., C.U.I.T. 30-60203995-8, en contra de la Resolución D 621/18 de fecha 26/11/2018 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, y en consecuencia CONFIRMAR la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.
- II). REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

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

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

## **EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

### **RESUELVE:**

**1. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **POLINOA S.A., C.U.I.T. 30-60203995-8**, en contra de la Resolución D 621/18 de fecha 26/11/2018 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto

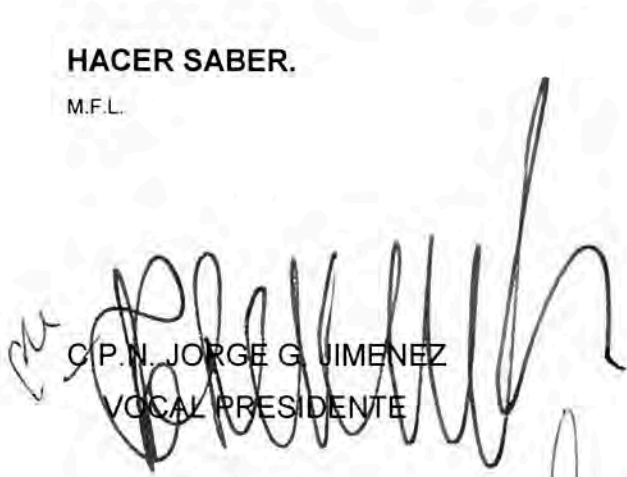


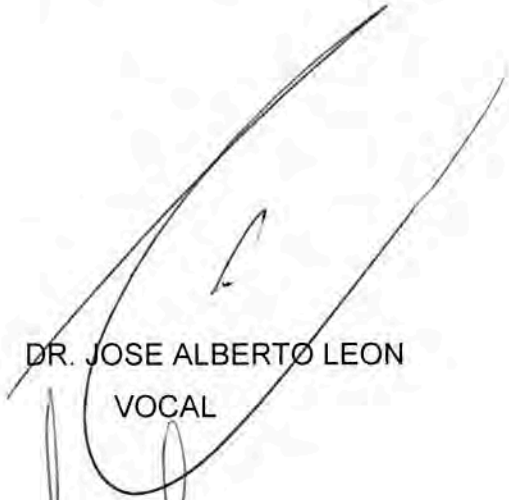
sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.

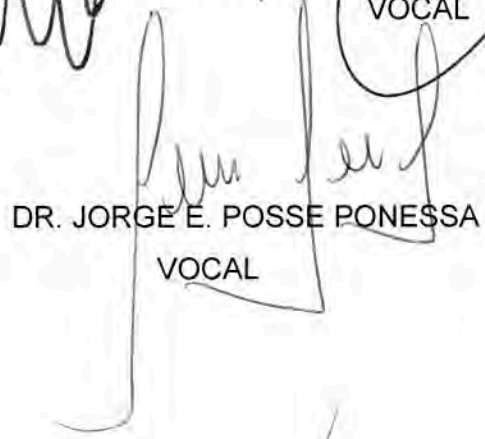
**2. REGISTRAR, NOTIFICAR.** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

**HACER SABER.**

M.F.L.

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

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL MUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION