



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9809-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



SENTENCIA N°: 229/2021

Expte. N° 208/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 10 días del mes de AGOSTO de 2021, reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: “LOGISTICA LA SERENISIMA S.A.” s/RECURSO DE APELACIÓN Expte. Nro. 208/926/2020 y Nro. 30993/376-D-2015 (DGR) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I. Que a fs. 981/994 del Expte. 30993/376-D-2015 el Sr. Gustavo Grinberg, en representación de la firma LOGISTICA LA SERENISIMA S.A., interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 16/20 de fecha 31/01/2020 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 959/961 del Expte. 30993/376-D-2015). En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por la firma LOGISTICA LA SERENISIMA S.A. C.U.I.T. 30-70721038-5 con domicilio constituido en calle Moreno N° 877, Piso 14, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Acta de Deuda N° A 745-2015 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmándose la misma conforme planillas denominadas: “PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 745-2015 – ACTA DE DEUDA N° A- 745-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA” y confirma “PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUDA N° A 745-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA”; **DECLARAR ABSTRACTO** el pronunciamiento respecto del descargo al Sumario N° M 745-2015.

En primer lugar, el apelante solicita se declare la nulidad del acta de deuda por carecer de motivación suficiente. Insiste en que, si bien se incluye el procedimiento realizado para establecer las bases imponibles, omite incluir los fundamentos de la determinación; como, por ejemplo, el motivo por el cual la DGR considera que debe actuar como agente de percepción respecto de sujetos que

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-3008-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Institución Argentina"

no son pasibles de percepción, como lo serian contribuyentes de extraña jurisdicción o contribuyentes a quienes la mercadería fuera entregada fuera de la Provincia de Tucumán. Que dicha ausencia de fundamentos para considerar que se incumplió con las obligaciones establecidas en la RG N° 86/00 habría violado su derecho de defensa.

Se agravia por percepciones revertidas mediante la emisión de Notas de Crédito. Considera que constituiría un enriquecimiento sin causa si no se permitiría la reversión por no detallarse la operación que le dio origen. En estos casos puntuales, en atención a que el monto facturado fue reducido como consecuencia de un descuento comercial, la percepción se habría realizado en exceso y, por lo tanto, correspondería devolverle al cliente.

Se queja de que la Administración le exige la percepción en operaciones realizadas fuera del alcance de su poder de imperio. Ninguna norma puede, sin violar la prohibición constitucional de establecer aduanas interiores, autorizar a una jurisdicción a atribuirse riqueza atribuible a otra jurisdicción. Esto significaría una clara violación a la Constitución Nacional.

Considera que todo régimen de recaudación debe seguir, necesariamente los lineamientos del impuesto que se recauda. Ningún régimen de retención puede ser más amplio que el hecho y la base imponible de dicho impuesto.

El régimen de retención establecido por la RG 116/10 interpretado como pretende la DGR deviene a todas luces inconstitucional por apropiarse de riqueza de otras provincias, por lo que solicita sea así declarado. Cita jurisprudencia y doctrina al respecto.

Considera que no corresponde que el fisco reclame el ingreso de ciertas sumas que debían percibirse, atento a que los sujetos pasibles ingresaron el impuesto sin haber computado la percepción como crédito y, en ese sentido, el fisco no se vio privado de las sumas que reclama. De confirmarse, constituiría un enriquecimiento sin causa por parte del fisco, ya que estaría obligando a tributar dos veces sobre la misma materia imponible. Siguiendo su argumento, solicita que se oficie a los clientes de la firma a fin que acrediten si ingresaron el impuesto correspondiente.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



Con respecto a los intereses, expresa que correspondería el pago de los mismos por el periodo que media entre la fecha en la que debió ingresar las percepciones y la fecha en la que los sujetos pasibles de percepción ingresaron su impuesto. Hace referencia al fallo "Bercovich SACIFIA vs Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación" y solicita se aplique el mismo.

Por último, se queja de que existirían percepciones realizadas por la firma aplicando una alícuota del 1,25 y 1,75% sobre las cuales el fisco indica deberían haber tenido el tratamiento de sujetos no inscriptos en el impuesto.

Hace reserva federal de caso y ofrece prueba documental, informativa y pericial.

II. A fs. 1014/1020 del Expte. D.G.R. N°30993/376-D-2015, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En primer lugar, realiza un análisis de la prescripción de los periodos incluidos en la determinación, concluyendo que las facultades para determinar y exigir el impuesto por parte de la autoridad de Aplicación no se encuentran prescriptas.

Rechaza el planteo de nulidad impetrado por el recurrente. Considera que el Acta de Deuda N° A 745-2015 cumple acabadamente con todos los requisitos normados por el artículo 102 del CTP, por lo que se encontraría suficientemente motivado; ello así, por cuanto detalla la documentación tenida en cuenta, el origen de las bases sujetas a percepción, como se obtuvieron alícuotas aplicadas como así también la normativa legal tenida en cuenta al momento de su emisión. En ese sentido también indica que en el Acta de Deuda además de las operaciones declaradas por el agente se incluyen aquellas realizadas desde el punto de venta de Tucumán con sujetos inscriptos o no en esta jurisdicción; y desde puntos de venta de extraña jurisdicción con sujetos domiciliados o con sede o con alta en la jurisdicción, considerando lo dispuesto por la RG N° 116/10 complementaria de la RG 86/00 a partir del periodo 09/2010.

Con respecto a las notas de crédito, indica que en etapa de verificación se le requirió a la firma que aporte documentación suficiente para poder determinar si las notas de crédito incluidas en la determinación cumplían con lo establecido en el art. 6 de la RG (DGR) N° 86/00 sus modificatorias y complementarias. Luego indica que en etapa impugnatoria el apelante ofreció prueba relacionada a estas

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-0709



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

notas de crédito e informa que habiendo vencido el término probatorio no se produjo prueba alguna. Hace mención a la carga de la prueba indicando que es el recurrente el que debe probar sus dichos. Por ello considera corresponde el rechazo del planteo referido a las notas de crédito.

Por otro lado Indica que en la Resolución N° D 16/20 se practicaron ajustes consistentes en la exclusión de aquellas operaciones realizadas con sujetos no inscriptos en Tucumán en puntos de venta fuera de la jurisdicción, situación exteriorizada en detalle de operaciones que obra a fs. 941.

En cuanto al agravio referido a la incorrecta aplicación de alícuotas, considera que el recurrente se limitó a transcribir los mismos agravios aducidos en la instancia precedente, los cuales fueron debidamente tratados en la resolución aquí cuestionada, practicándose allí los ajustes técnicos pertinentes. Haciendo referencia a que se habrían excluido de la determinación las operaciones con aquellos sujetos que contaban con constancias de no percepción; sujetos que declararon coeficiente unificado inferior a 0,10 para esta jurisdicción como así también las operaciones que daban como resultado una percepción inferior al mínimo. En esta instancia, al no arrimar prueba documental nueva, no surgen ajustes técnicos a practicar.

Por último, en cuanto a los argumentos utilizados para librarse de la responsabilidad del pago de las operaciones omitidas o realizadas en defecto, indica la norma y jurisprudencia aplicable a su entender. En primer lugar, señala que el agente no acredita con documentación respaldatoria que los contribuyentes no percibidos hayan ingresado el impuesto y considera que mediante la prueba que intenta producir, tampoco lograría este objetivo. Sin embargo, y en consonancia con el fallo "*SINER SA S/ RECURSO DE APELACION, EXPTE. N° 18876/376-D-2012*", procedió a analizar el listado de operaciones de la determinación y conforme surge de su sistema informático, en la etapa impugnatoria el agente fue liberado de su responsabilidad solidaria respecto de operaciones realizadas con sujetos que según su sistema informático, registran presentación de DDJJ y cancelación total del Impuesto sobre los Ingresos Brutos jurisdicción Tucumán. Contrario sensu subsiste la responsabilidad solidaria respecto de aquellas operaciones omitidas de percibir, realizadas con sujetos que



no registran presentación y cancelación total del impuesto, situación que se exteriorizan en CD de fs. 941 notificado conjuntamente con la resolución atacada. Con respecto a las pruebas, indica que la documental es la misma presentada en la etapa impugnatoria; con respecto a la informativa y pericial, agrega que son las mismas ofrecidas y no producidas en la etapa previa, por lo cual el ofrecimiento de estas es meramente dilatorio.

III. A fs. 13/14 del Expte. N° 208/926/2020 obra sentencia N° 49/2021 de fecha 17/02/2021, notificada el 18/03/2021 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone abrir la causa a prueba por el término de 20 (Veinte) días a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación.

A fs. 94 del Expte. N° 208/926/2020 se informa que el contribuyente ofreció prueba instrumental (producida), prueba informativa (no producida) y prueba pericial (producida); por parte de la D.G.R. se ofreció prueba documental (producida).

Por último, se informa que el periodo probatorio se encuentra concluido y se provee de 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.

Respecto a la nulidad alegada por el recurrente, corresponde enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

De acuerdo al análisis de las actuaciones obrantes, se observa que la resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación satisface el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en la misma se explicita de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.

No resulta conducente el planteo de nulidad del acto administrativo cuando en el mismo surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9900-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera

descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que le es imputable al contribuyente y la normativa aplicable al caso.

Se observa que el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, y se exteriorizó por instrumento idóneo.

En el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva de principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

Conforme lo expresado precedentemente, resulta evidente que la resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. Tanto el Acta de Deuda como la Resolución apelada, se encuentran debidamente fundamentadas, dado que en las mismas se explica suficientemente la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de su análisis, el motivo que origina la determinación impositiva practicada, las alícuotas aplicadas y las normas legales tenidas en cuenta, considerando que la misma se ajusta a derecho cumpliendo con todos los recaudos previstos en el art. 102° del C.T.P.

Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante. Por ello, corresponde rechazar los agravios del recurrente en este punto.

V. En relación a la solicitud de dar participación en el procedimiento al contribuyente obligado principal (Aplicación del Fallo Bercovich) y consecuente enriquecimiento sin causa por parte del estado, considero importante destacar lo siguiente:

La relación jurídico tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al fisco -como sujeto activo- la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a él. Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley, existen otros sujetos en los que la ley, sin



GESTIÓN
DE LA CALIDAD
RI-9000-9709



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

excluir de la relación tributaria al contribuyente, coloca a su lado a un tercero que si bien es ajeno al hecho imponible, se encuentra obligado al pago del tributo en virtud de una disposición legal. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados responsables por deuda ajena (art. 29 C.T.P.) dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.

En virtud de esta solidaridad, el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal como al solidario la totalidad de la deuda.

En sentido coincidente con la postura del apelante, si el agente de percepción no cumple con el deber de percibir, es responsable del ingreso del impuesto debido, pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación de que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

Lo dicho tiene sustento en los artículos 33 y 25 del C.T.P. que respecto a la responsabilidad de los agentes y los efectos de su relación solidaria con el obligado principal establecen:

Art. 33: "Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente (...)". Los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Art. 25° del C.T.P. en los siguientes términos: "1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo, 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás (...)".

La Corte Suprema de Tucumán, en autos "José Farías E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación" (22-12-2008, Sentencia N° 1316) y también en "Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación" (14-3-2014, Sentencia N° 185), siguiendo a Héctor B. Villegas ("Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Desalma, Buenos Aires, 1998, págs. 255 y vta.) señaló que son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: a) el contribuyente, que es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo en sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) el sustituto, que es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-3000-0789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
Institución Argentina

este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga “en lugar de”; c) Responsable solidario es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de este. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de “contribuyente”. El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está “al lado de”.

Al abordar el tema de los responsables solidarios, manifiesta que si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos, pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso, ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes, en el sentido que, extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro (cfr. ob. cit., pág. 259).

En cuanto al tema específico de los agentes de retención o percepción expresa que ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, y que no se puede decir a priori si son responsables solidarios o sustitutos. Si el legislador los crea, pero a su lado deja al contribuyente, serán responsables solidarios, siendo este el criterio general que impera en la legislación argentina. Pero si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos (cfr. ob. cit., pág. 260).

El carácter solidario del agente que incumple su obligación de percibir, descarta la pretensión de que la administración deba efectuar previamente el control del pago del impuesto por parte del obligado principal, y solo en tal caso proceda el reclamo al agente.

Aclarado el carácter solidario de la obligación, éste Tribunal considera que pesa en cabeza del agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-0009-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Argentina"

En las presentes actuaciones, se trata el caso de percepciones no practicadas, y dado que las operaciones sujetas a percepción representan para el sujeto pasible, costos o gastos vinculados a sus ingresos por ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravados, resulta una tarea de extrema complejidad verificar si dichas operaciones de compra o gastos se encuentran o no reflejadas en los ingresos del mismo período por el cual el contribuyente presentó la correspondiente Declaración Jurada, ya que pueden configurar ingresos de períodos posteriores.

En otras palabras, y a título ejemplificativo, las unidades compradas (sujetas a percepción) efectuadas en un determinado período podrán:

- 1) Enajenarse totalmente en el mismo período.
- 2) Enajenarse parcialmente en el mes de compra, y el resto en los períodos posteriores.
- 3) Enajenarse totalmente en períodos posteriores al mes de compra.

De allí la complejidad para efectuar la correlación "costo de compra" o gastos versus ingresos por ventas o locaciones y prestaciones de servicios gravados, a la que hacía antes referencia.

Por ello concluyo que, en los regímenes de percepción, cuando el sujeto obligado a actuar como tal incumplió con su obligación, la sola demostración por parte del sujeto pasible de percepción de haber presentado la correspondiente declaración jurada y haber ingresado el tributo por cada período involucrado en la determinación tributaria, resultaría prueba suficiente para hacer lugar al planteo del apelante.

En ese sentido, la D.G.R. al emitir la Resolución que aquí se apela, procedió a analizar en detalle las operaciones de ventas que conforman la determinación de oficio practicada, concluyendo que existen operaciones de ventas efectuadas con sujetos pasibles de percepción que registran presentación de la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y cancelación total de su obligación tributaria, motivo por el cual la firma verificada queda liberada del ingreso del monto de las percepciones omitidas del referido impuesto, correspondiendo a la misma ingresar los intereses resarcitorios determinados expuestos en planilla "Planilla de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 745-2015 – Etapa Impugnatoria"; y operaciones realizadas con sujetos pasibles de percepción que no registran presentación de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de sujetos que

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE-PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9900-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Avanzada"

habiendo presentado las mismas, no ingresaron el impuesto pertinente o lo ingresaron en forma parcial, motivos por los cuales la firma verificada queda obligada en forma solidaria a ingresar los montos de percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos omitidas, conforme surge de la " *Planilla Determinativa N° : PD 745-2015 Acta de Deuda N° A 745-2015 – Etapa Impugnatoria*".

Por lo tanto, la determinación practicada solo contiene operaciones con sujetos que no registran la presentación de Declaración Jurada y/o no cancelaron el Impuesto en su totalidad, situación que fue debidamente verificada en autos. Es por este motivo que el planteo efectuado por el recurrente debe ser rechazado.

VI. Respecto a la aplicación de los intereses por parte del Organismo Fiscal en la deuda determinada, se defiende la procedencia de los mismos, pues los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Los intereses resarcitorios se justifican por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido.

Ahora bien, la implementación de los regímenes de retención/percepción en la fuente, tienen como doble finalidad la recaudación anticipada de los tributos por parte del Organismo Fiscal y a su vez, constituyen una herramienta para evitar o atenuar la evasión fiscal (se presume que a través de ellos el Fisco toma conocimiento previo de la existencia de la operación sujeta a dichos regímenes y que esto minimiza o anula el riesgo de que el sujeto pasible no la declare posteriormente en oportunidad de determinar el tributo correspondiente). No es menos cierto que la retención/percepción constituye para el sujeto pasible un ingreso a cuenta de la obligación final del período de que se trate. En este contexto, si la retención/percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada y el sujeto pasivo del tributo (contribuyente) cumplió con su obligación de ingresar el impuesto en su justa medida a través de la presentación de la DD.JJ., entonces la obligación tributaria se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del impuesto. Y mal podría exigirse al agente de retención/percepción, con posterioridad al acaecimiento de dicha circunstancia, el



ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.

Ello no obsta sin embargo, a que el Fisco pueda reclamar a los Agentes de Percepción/Retención los intereses resarcitorios por la falta de ingreso oportuno a las arcas fiscales, fundado en el incumplimiento de las obligaciones en cabeza de los sujetos que, debiendo actuar como tales, no lo hicieron.

Entiendo que en el presente caso, los intereses que se determinan al agente, encuentran sustento en el perjuicio financiero que genera al Fisco el incumplimiento de las obligaciones a su cargo, de percibir y transferir esa percepción a la D.G.R., a la fecha de su vencimiento.

El origen de los intereses intimados por la D.G.R. en la planilla "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 745-2015 Etapa Impugnatoria" corresponde a Operaciones donde el contribuyente presentó la declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y cancelación total de la obligación tributaria.

Es criterio de este vocal que si el contribuyente (sujeto pasible de percepción) ingresa el impuesto a la fecha de su vencimiento (que es posterior al vencimiento del agente), la cuestión no suscita ningún inconveniente. Ahora, si el ingreso se produce en forma posterior al vencimiento, el contribuyente debe abonar un interés por cada día de mora en el cumplimiento de sus obligaciones.

En dichos casos, como el contribuyente abona un interés moratorio por el tiempo de demora en el efectivo ingreso del impuesto (desde la fecha de su vencimiento), la pretensión de la D.G.R. de exigir al Agente el pago de un interés por el mismo período que le exige al contribuyente, implica una doble imposición que no puede ser soslayada por este Tribunal. En el caso de los Agentes, se establece con el Fisco un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Y es por ello, que el interés que genera esa prestación tributaria (pago del impuesto) no puede serle exigido acumuladamente a cada uno de los sujetos que integran la relación jurídica tributaria.

En razón de lo expuesto, sostengo que los intereses que adeuda el Agente de Percepción, motivo de contribuyentes que presentaron la declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y presentan cancelación total de la obligación tributaria deben computarse desde la fecha de vencimiento de su obligación de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.F.M. JOSE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

IR-9000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Argentina

ingresar la percepción, hasta el vencimiento de la obligación del contribuyente de ingresar el impuesto. En consecuencia, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto, en lo que respecta a los intereses incluidos en la planilla *“Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 745-2015 Etapa Impugnatoria”*.

VII. El apelante se agravia de que la D.G.R pretende que se efectúen percepciones a proveedores que si bien tienen alta en la provincia de Tucumán, las operaciones fueron realizadas fuera de esta provincia. Que esta disposición vulnera lo dispuesto en los artículos 9, 10, 11, 17 y 31 de la Constitución Nacional resultando a todas luces inconstitucional y pide así se lo declare.

Dicha pretensión de inconstitucionalidad no puede prosperar en esta instancia por cuanto por expresa disposición del art. 161 del Código Tributario Provincial se limita la facultad de este Tribunal de declarar la inconstitucionalidad de una norma: *“El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias (...)”*. Por lo cual, ante dicha imposibilidad jurídica, no resulta competente atender el pedido del apelante debiendo plantearse en la etapa judicial correspondiente.

No obstante, a continuación del mismo artículo 161 se admite la posibilidad de aplicar jurisprudencia de la Corte Suprema Nacional y provincial donde ésta haya declarado la inconstitucionalidad de una norma: *“(...) 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”*. A pesar de ello, no existe con alcance general al día de la fecha declaración de inconstitucionalidad del Régimen de Percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos previsto en la RG N° 86/00 modificatorias y complementarias, entre las que se incluye a la RG N° 116/10 de la que puntualmente se queja el contribuyente. Por lo tanto, las disposiciones de tal Régimen resultan plenamente válidas debiendo el agente cumplir con ellas.

VIII. Garantizando el derecho de defensa del contribuyente, la autoridad de aplicación abrió el periodo de prueba otorgándosele al agente la posibilidad de producir la prueba ofrecida a efectos de acreditar y justificar la omisión de las



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-8000-9768



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM 450 9091:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Aviar" Industria Aviar

percepciones no practicadas. Dicha facultad no fue ejercida por el impugnante, ergo, no ha logrado desvirtuar la pretensión del Fisco.

En la etapa recursiva, en búsqueda de la verdad objetiva establecida en el artículo 3 de la Ley 4537 éste Tribunal, también dispuso la apertura a prueba del procedimiento acogiendo la prueba informativa y prueba pericial ofrecida por LOGISTICA LA SERENISIMA S.A. y reiterada en su escrito recursivo.

En consecuencia, se incorporó informe pericial (fs. 65/93 del Expte. 208/926/2020) tendiente a demostrar la improcedencia de la obligación de actuar como agente de percepción en operaciones con sujetos domiciliados en extraña jurisdicción y que no tienen alta en la provincia de Tucumán y, en la manera en que la firma emite sus Notas de Crédito incluidas en la determinación.

Con respecto a las Notas de Crédito, la RG (DGR) N° 86/00 en su artículo 6, establece las condiciones a tener en cuenta para determinar si es admisible o no deducir la percepción realizada, que se intenta cancelar con la nota de crédito en cuestión. De esta manera, la normativa hace hincapié en la fecha en la que se emiten las mismas y que en ella se discrimine e identifique la factura o documento equivalente que da origen a la percepción, tal cual lo describe el perito de D.G.R. en su informe.

En ese sentido, transcribe el artículo mencionado con las modificaciones sufridas a lo largo del tiempo, dentro de los periodos incluidos en la determinación.

Así, entre los periodos 03/01/2011 y 30/12/2011 el texto vigente decía: *"Producida la devolución o anulación total o parcial de una transacción comercial, el agente de percepción emitirá una nota de crédito a favor del cliente dentro del mes en el cual se realizó la operación comercial por un importe en el cual se consigne la percepción practicada oportunamente.*

Vencida la declaración jurada del mes de la operación de origen y realizado el depósito de la percepción el agente, deberá emitir nota de crédito sin consignarse el impuesto percibido. Con relación a la percepción realizada el sujeto percibido podrá computarla conforme artículo 9° de la presente."

El texto del artículo 6 vigente en el periodo comprendido entre 31/12/2011 a 31/12/2012, reza: *"(...)Cuando se efectúen devoluciones, descuentos o quitas o se anule total o parcialmente una transacción comercial, el agente de percepción emitirá nota de crédito a favor del cliente.*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
LOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JUAN DE GUSTAVO JIMENEZ
LOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9500-9763



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Argentino

En dicha nota de crédito solo se incluirá, en forma discriminada, la proporción correspondiente a la percepción practicada oportunamente identificando la factura o documento equivalente que la origina, si la misma fuera emitida hasta el vencimiento original para la presentación de la correspondiente declaración jurada del mes en que se realizó la operación sujeta a percepción o si fuese emitida hasta la fecha de presentación de la referida declaración jurada, en este último caso, si dicha presentación fuera en fecha anterior al de su vencimiento original.

Si la nota de crédito fuera emitida con posterioridad a lo indicado en el párrafo anterior, no deberá incluirse en la misma proporción alguna de la percepción realizada oportunamente. En este supuesto, el sujeto percibido podrá computar en su declaración jurada el total de la percepción sufrida como pago a cuenta confirme lo establecido en el artículo 9°."

De lo mencionado anteriormente se desprende el procedimiento a seguir y las condiciones para incluir en las notas de créditos a las percepciones realizadas con el objetivo de reducir la misma. En ese sentido, la firma tuvo en más de una oportunidad la posibilidad de aportar documentación necesaria y suficiente para demostrar que se cumplen los requisitos indicados por la norma, desde la etapa de verificación hasta el momento de apelar la resolución. No habiendo cumplido dicho requisito en ninguna de ellas.

Por otro lado, coincido con lo expresado por el perito de la D.G.R. "(...)el ajuste efectuado en concepto de las Notas de Crédito impugnadas, no proviene del hecho de que la firma emitiera las Notas de Crédito en función de la respuesta efectuada por los funcionarios de la DGR a la consulta de la firma de fecha 20/02/2001, sino de la falta de cumplimiento de los requerimientos que se le efectuaron durante el proceso de fiscalización para verificar que las Notas de Crédito hubieran sido emitidas dentro de los plazos establecidos en la normativa, siendo ello, conforme surge de las actuaciones administrativas, el motivo que originó el ajuste efectuado por ese concepto en la determinación.(...)"

Por lo mencionado, corresponde rechazar el planteo relativo a notas de crédito efectuado por el recurrente.

Por último, de la pericia sometida a consideración y tal como lo describen los peritos en coincidencia, en la determinación practicada por los periodos 01/2011 a 12/2012 se incluyen sujetos que se encontraban inscriptos en el Impuesto sobre



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-2769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Argentina

los Ingresos Brutos en otras jurisdicciones, no desarrollando actividades en la provincia de Tucumán, por lo que según lo dispuesto por la RG N° 86/00, sus complementarias y modificatorias, corresponde el ajuste de las operaciones por las cuales se generó la determinación de las percepciones omitidas de practicar, respecto de dichos sujetos.

En ese sentido, el perito de la firma Logística La Serenísima SA, propone un ajuste por un importe de \$4.257.962,81 cuyo detalle se encuentra en cd óptico aportado en su pericia, donde se consignan importes globales por sujeto.

Por su parte, el perito propuesto por la DGR, coincide parcialmente con dicho ajuste por un importe de \$ 4.107.151,79, informando los casos en los que no comparte la opinión, detalle que expone en 10 incisos expuestos en fs. 81/82 del expte 208/926/2020 cuyo monto asciende a \$ 127.813,02.

Habiendo analizado la prueba pericial producida en autos, la nueva documentación aportada por la firma y revisando la determinación practicada, este vocal comparte las conclusiones a las que arriba el perito propuesto por la D.G.R., motivo por el cual corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por un importe de \$ 4.107.151,79 (Pesos Cuatro Millones Ciento Siete Mil Ciento Cincuenta Y Uno con 79/100).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por ello, concluyo que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de apelación Interpuesto por LOGISTICA LA SERENISIMA S.A. C.U.I.T. N° 30-70721038-5, contra la Resolución N° D 16/20 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 31/01/2020, por un importe de \$4.107.151,79 (Pesos Cuatro Millones Ciento Siete Mil Ciento Cincuenta Y Uno con 79/100) en concepto de obligaciones tributarias incluidas en planilla "Planilla Determinativa N° Pd 745-2015 – Acta De Deuda N° A- 745-2015 – Etapa Impugnatoria", en consecuencia DISPONER conforme artículo N° 162 del C.T.P. que la D.G.R. proceda a confeccionar nueva planilla denominada "Planilla Determinativa N° Pd 745-2015 – Acta De Deuda N° A- 745-2015 – Etapa Apelatoria" confirmando un importe de \$1.002.144,69 (Pesos Un Millón Dos Mil Ciento Cuarenta Y Cuatro con 69/100) en concepto de obligaciones tributarias en base a los considerandos que anteceden; y DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "Planilla Anexa De Intereses

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Intendencia Azopardo

Resarcitorios Acta De Deuda N° A 745-2015 – Etapa Impugnatoria” conforme los parámetros expuestos en el punto VI de este voto.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo:

I- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. Jorge E. Posse Ponessa, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia con los considerandos respecto al punto VI. Ello, por los fundamentos que analizaré a continuación:

II- En el caso bajo análisis, en relación con lo tratado por el Vocal preopinante como apartado VI, este Vocal no comparte lo expresado respecto del procedimiento propuesto a los fines de calcular los intereses resarcitorios adeudados por el agente en relación con las operaciones que fueran excluidas de la determinación por haber sido canceladas por los contribuyentes (obligados principales del impuesto).

La D.G.R. considera que deben calcularse los intereses que transcurren desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de percepción hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente- obligado principal que son los clientes del agente.

El Vocal preopinante manifiesta que, en cambio, dichos intereses deben computarse desde la fecha de vencimiento de la obligación a cargo del agente (mismo punto de partida) y hasta la fecha del vencimiento de la obligación de los clientes para ingresar el impuesto.

Este Vocal comparte el criterio adoptado por la D.G.R., ya que, estamos frente a dos obligaciones con el Fisco. Por un lado la del agente de percepción con la D.G.R. y por el otro, la del contribuyente directo del impuesto con la D.G.R. Es decir, existen dos obligaciones tributarias diferentes.

Cada una de dichas obligaciones tiene un vencimiento distinto para efectivizar su cumplimiento. En estos autos, el agente no cumplió con su obligación, ya que no efectuó la percepción correspondiente, por lo que *a posteriori* de la fecha de vencimiento del período en cuestión comienzan a devengarse intereses resarcitorios conforme lo establece el art. 50 del CTP. Por otra parte el contribuyente directo del impuesto, también tiene un vencimiento para el ingreso



del mismo; ante lo cual pueden presentarse las siguientes situaciones: 1) que abone el impuesto en tiempo y forma,

2) que no lo abone o que lo haga pero con posterioridad al vencimiento de su obligación, en cuyo caso corresponden los intereses resarcitorios.

Para los supuestos en los que el agente no actuó como tal, pero el contribuyente directo presentó la declaración jurada correspondiente e ingresó la totalidad del impuesto resultante de la misma, pero con posterioridad al vencimiento previsto en el calendario impositivo; resulta procedente el reclamo al agente de los intereses devengados desde el vencimiento de la obligación a cargo del agente de percepción hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal); intereses que deberán ser capitalizados hasta el momento del efectivo pago de los mismos. A diferencia de lo que opina el vocal preopinante que sostiene que los intereses resarcitorios deben ser calculados hasta la fecha del vencimiento de la obligación del sujeto pasible de percepción.

En conclusión adhiero al procedimiento adoptado por la DGR a los efectos de calcular los intereses resarcitorios plasmados en la "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 745-2015 - Etapa Impugnatoria".

Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución: HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de apelación Interpuesto por LOGISTICA LA SERENISIMA S.A. C.U.I.T. N° 30-70721038-5, contra la Resolución N° D 16/20 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 31/01/2020, por un importe de \$ 4.107.151,79 (Pesos Cuatro Millones Ciento Siete Mil Ciento Cincuenta Y Uno con 79/100) en concepto de obligaciones tributarias incluidas en planilla "Planilla Determinativa N° Pd 745-2015 – Acta De Deuda N° A- 745-2015 – Etapa Impugnatoria", en consecuencia DISPONER conforme artículo N° 162 del C.T.P. que la D.G.R. proceda a confeccionar nueva planilla denominada "Planilla Determinativa N° Pd 745-2015 – Acta De Deuda N° A- 745-2015 – Etapa Apelatoria" confirmando un importe de \$1.002.144,69 (Pesos Un Millón Dos Mil Ciento Cuarenta Y Cuatro con 69/100) en concepto de obligaciones tributarias en base a los considerandos que anteceden. DISPONER que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada "Planilla Anexa De Intereses Resarcitorios Acta De Deuda N° A 745-2015 – Etapa

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

R1-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina

Impugnatoria” teniendo en cuenta el importe por el cual se hace lugar al presente recurso, de conformidad con lo previsto en el art. 50 del CTP. REGISTRAR, NOTIFICAR y devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR. Así voto.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor Vocal CPN. Jorge Gustavo Jiménez, vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de apelación Interpuesto por LOGISTICA LA SERENISIMA S.A. C.U.I.T. N° 30-70721038-5, contra la Resolución N° D 16/20 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 31/01/2020, por un importe de \$ 4.107.151,79 (Pesos Cuatro Millones Ciento Siete Mil Ciento Cincuenta Y Uno con 79/100) en concepto de obligaciones tributarias incluidas en planilla *“Planilla Determinativa N° Pd 745-2015 – Acta De Deuda N° A- 745-2015 – Etapa Impugnatoria”*, en consecuencia **DISPONER** conforme artículo N° 162 del C.T.P. que la D.G.R. proceda a confeccionar nueva planilla denominada *“Planilla Determinativa N° Pd 745-2015 – Acta De Deuda N° A- 745-2015 – Etapa Apelatoria”* confirmando un importe de \$1.002.144,69 (Pesos Un Millón Dos Mil Ciento Cuarenta Y Cuatro con 69/100) en concepto de obligaciones tributarias en base a los considerandos que anteceden.
2. **DISPONER** que la D.G.R. proceda a reliquidar los intereses resarcitorios correspondientes a la planilla denominada *“Planilla Anexa De Intereses Resarcitorios Acta De Deuda N° A 745-2015 – Etapa Impugnatoria”* teniendo en cuenta el importe por el cual se hace lugar al presente recurso, de conformidad con lo previsto en el art. 50 del CTP.
3. **REGISTRAR, NOTIFICAR** y devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-0009-9789

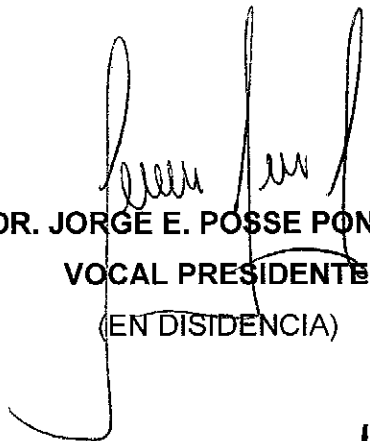


Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015

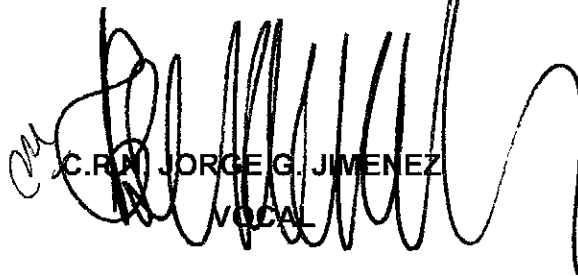


TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

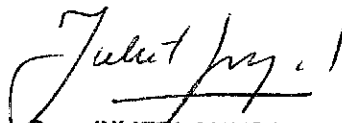
"2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Avanzada"


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE
(EN DISIDENCIA)


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


C.R.M. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI


Dra. JULIETA MAYORAL
SECRETARIA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION