



GESTION
DE LA CALIDAD
RA-6000-3789



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



SENTENCIA N°: 25 /2022

Expte. N° 268/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 22 días del mes de FEBRERO de 2022, reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"PAMPA ENERGIA S.A." s/RECURSO DE APELACIÓN** Expte. Nro. 268/926/2020 y Nro. 7547/376-D-2018 (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. 720/733 del Expte. 7547/376-D-2018 el Dr. Pablo Bulacio Paz, apoderado de la firma PAMPA ENERGIA S.A., interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 238/20 de fecha 06/07/2020 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 709711 del Expte. 7547/376-D-2018. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma PETROBRAS ARGENTINA S.A. CUIT 30-50407707-8 ACTUAL PAMPA ENERGIA SA, CUIT N° 30-52655265-9, con domicilio constituido en calle Maipú N° 1, piso 22, CP 1599, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Acta de Deuda N° A 710-2018, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmándose la misma conforme planillas denominadas: **"PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 710-2018 – ACTA DE DEUDA N° A- 710-2018 – ETAPA IMPUGNATORIA"** y confirma **"PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUDA N° A 710-2018 – ETAPA IMPUGNATORIA"** En su recurso, solicita la nulidad de la resolución por falta de integración del obligado principal.

Se agravia de que la Autoridad de Aplicación no dio tratamiento al pedido de inconstitucionalidad del régimen de percepción planteado por ella desde el primer momento, en tanto violaría el principio de reserva de ley y la prohibición de

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9008-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

delegación legislativa, consagrados en el artículo 3 de la Constitución de la Provincia de Tucumán, así como también el régimen mencionado violaría el principio de territorialidad consagrado en la constitución nacional. Cita jurisprudencia.

Se queja que el fisco incluiría en la determinación operaciones con sujetos que estarían excluidos del padrón de contribuyentes.

Agrega que de la norma vigente para el periodo 2015, la consulta al padrón se realizaba semestralmente. Así, el agente realizaba la consulta durante el primer semestre del año calendario y tenía validez hasta el 30 de junio de ese año y las consultas efectuadas en el segundo semestre tenían validez hasta el 31 de diciembre. Una vez consultado el padrón, el agente no tenía la obligación de realizar otra consulta durante el periodo semestral de validez. Acompaña anexo 3 copia del padrón de contribuyente al periodo de consulta 01/07/2015 – 31/12/2015 donde puede constatar que no se encuentran incluidos los contribuyentes clientes Petróleo y Servicios, servicentro Lavalle y Winter Service y copia del padrón "coeficiente", donde se verifica que no se encuentra incluido el contribuyente "Petróleo y Servicios", para los meses 11 y 12/2015.

Se queja de aquellas operaciones realizadas por intermediarios bajo el régimen de "cuenta y orden" y que no se practicó percepción alguna. Insiste en el exceso reglamentario de las RG N° 136/2009 y RG N° 138/2009. Que PESA no intervino en la concreción del negocio ni emitió factura, por lo tanto no sería responsable de la percepción. En efecto se estaría alcanzando con el impuesto a la rendición que hacer los operadores y por lo tanto se estaría gravando una operación que no se encuentra sujeta al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Considera que la DGR debería haber dado participación al contribuyente directo y a la empresa comisionista.

Expone puntualmente operaciones con 5 clientes ENDESA CEMSA S.A., IRIXCOR S.A., CAMPO ALEGRE S.A., GOMAGAR S.A., ESTER VINIL S.A.

Finalmente se agravia que de forma automática se hayan aplicado intereses, sin atender la ausencia del presupuesto generador de los mismos.

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

Por lo expuesto solicita se declare la inconstitucionalidad del régimen N° 86/00, N° 116/2010, N° 136/2009, N° 138/2009 y se declare la nulidad de la resolución





GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9766



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



practicada; en subsidio solicita se revoque la resolución en lo que fuera materia de agravios.

II. A fs. 42/56 de autos, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En primer lugar considera insuficientes los argumentos expuestos por la firma con el objetivo de lograr la nulidad de la resolución N° D 238/20 debido a que la sanción de nulidad requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal que haya provocado el menoscabo o lesión cierta en el ejercicio de derecho de defensa de la parte afectada.

En efecto, tanto la resolución, como el Acta de Deuda cuestionadas cumplimentan todos los recaudos previstos en el Código Tributario Provincial.

Agrega que en el proceso de determinación efectuado, si se tuvo en cuenta la información emergente de su sistema informático consistente en la presentación de las declaraciones juradas y pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos efectuado por cada uno de los contribuyentes directos, dando así intervención a los responsables directos de la relación jurídica tributaria, verificando el cumplimiento de sus obligaciones fiscales con anterioridad al reclamo hacia la firma, que responde solidariamente, situación informada conjuntamente con la notificación del Acta de Deuda N° A 710-2018.

Contra el planteo de que se estaría violando el principio de legalidad, después de realizar un análisis de la normativa en cuestión y del Código Tributario Provincial, expresa que no existen dudas que la Sra. Directora General de Rentas se encuentra facultada para el dictado de la Resolución N° 86/00, la cual bajo ningún punto de vista constituye la creación de un nuevo tributo, sino establece una forma de recaudación del impuesto sobre los ingresos brutos a través de un régimen de pago a cuenta del mismo, impuesto que se encuentra debidamente legislado en el Código Tributario Provincial.

En cuanto al planteo sobre el principio de territorialidad aludido, informa que del CD que corre agregado a fs. 689, se observa que los sujetos incluidos en la determinación de oficio atacada registran inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos Jurisdicción Tucumán, atento a ello, detentan sustento territorial en la misma según lo requiere la RG N° 86/00 sus modificatorias y complementarias. Esta situación se visualiza en la columna "T" del archivo

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RD-9006-9769



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



soporte magnético titulado “filtrado móvil” donde se advierte que por los sujetos que figuran “sin alta DGR” no se practicó determinación.

Contra la obligación de acceder al padrón de contribuyentes, considera que lo que expone el apelante solo es válido para las operaciones concretadas con sujetos que si detentan inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos; para los restantes sujetos es obligación que por cada operaciones deban acceder al padrón de contribuyentes ya que en un mes puede no estar inscripto y al mes siguiente sí. Hace un repaso de las Resoluciones Generales vinculadas con el régimen de Agente de Percepción y analiza puntualmente los 3 casos particulares planteados en el recurso de apelación, concluyendo que los mismos se encuentran ajustados a derecho.

Con respecto a las operaciones por cuenta y orden, si bien el agente no emite el comprobante de venta, en su lugar lo realiza quien vende por cuenta y orden del agente, en consecuencia, las resoluciones RG N° 136/2009 y RG N°138/2009 vinieron a regular la aplicación del Régimen de Percepción en operaciones de ventas realizadas por el agente indirectamente y de la que claramente se dispuso en la norma que es el obligado a actuar como agente de percepción ajustándose así a lo dispuesto en la RG 86/00, sus modificatorias y complementarias, con lo cual la determinación se ajusta a la normativa.

Con respecto a que el documento cuenta de venta de líquido producto es una mera rendición excluida del objeto del impuesto porque no hay realización de actividad en la rendición, la DGR se remite al art. 9 de la Ley 1415/03 (AFIP) “*Sera considerado como documento equivalente el instrumento que, de acuerdo a los usos costumbres, haga las veces o sustituya el empleo de la factura o remito (...).*”

Se encuentran incluidos en este artículo, entre otros, los siguientes: (...)

b) Cuantas de ventas y líquidos producto...”, no cabiendo dudas de que no se trata de una mera rendición, sino que reemplaza a la factura en aquellos casos donde la operación es concretada por un intermediario.

Explica que durante la etapa fiscalizadora se procedió a circularizar a todos los intermediarios con el fin de obtener información de las operaciones. Para aquellos casos donde contestaron, se reemplazó en la determinación impositiva, el





GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0000-9769



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



documento de Venta de Líquido Producto por la factura emitida por el intermediario al cliente.

Refuta los planteos realizados por la firma sobre los Clientes ENDESA CEMSA S.A., IRIXCOR S.A., CAMPO ALEGRE S.A., GOMAGAR S.A., ESTER VINIL S.A., basándose en lo expuesto en párrafo precedente y remitiéndose a la resolución que aquí se apela.

Por ultimo defiende la procedencia de los intereses resarcitorios.

Ofrece prueba.

Por lo expuesto entiende que corresponde RECHAZAR el recurso de apelación interpuesto por la firma PAMPA ENERGIA SA (antes PETROBRAS S.A.), confirmando la Resolución N° D 238/20.

III. A fs. 62 del Expte. de Cabecera obra Sentencia N° 372/2020 de fecha 23/12/2020, notificada el 30/12/2020 dictada por este Tribunal Fiscal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se declara la cuestión de puro derecho y se dispone poner los 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.

Con relación al planteo que efectúa el apelante sosteniendo la inconstitucionalidad del régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos contenido en la Res. 86/00 y sus modificatorias por violación del principio de legalidad y de territorialidad, debo expresar primeramente que dicha cuestión, excede la posibilidad de análisis de este Tribunal Fiscal. El control de constitucionalidad de una norma legal es competencia exclusiva de los órganos judiciales.

Si bien el art. 161 del C.T.P. establece: "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", corresponde efectuar la aclaración que en el sistema constitucional argentino las sentencias que dictan los jueces carecen -en principio- de efectos "erga omnes". Sus alcances se circunscriben al caso concreto sobre el cual han recaído y no obligan sino en las causas para las cuales se han dictado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
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

La declaración de inconstitucionalidad de las normas legales es una atribución del Poder Judicial, y los cambios en la plataforma fáctica y jurídica de los casos, aun cuando fuesen mínimos, no autorizan al Poder Ejecutivo a extender los efectos del precedente judicial. Sin perjuicio de ello, sostengo que ante una claridad inaudita de razonamiento y una cantidad de precedentes de considerable magnitud, sobre un tema determinado, podrían configurarse los extremos para la aplicación de la norma referida, lo cual, claramente no acontece en el caso de autos. Así lo ha señalado la Corte Suprema de justicia que *"(...)cualquiera que sean las facultades que corresponde reconocer al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no se puede admitir que sea de su resorte el declarar la inconstitucionalidad de estas(...)"*

Que a mayor abundamiento, el máximo Tribunal de Justicia de la Provincia sostuvo que: *"(...) Es sabido que el control de constitucionalidad de una norma legal corresponde exclusivamente a los órganos judiciales y no a los órganos administrativos, cuya actuación, en principio, es sublegal, vale decir, que debe ajustarse a lo dispuesto por la norma, aunque esta, eventualmente, pueda resultar repugnante a disposiciones constitucionales. Ellos así, en principio, carecen de sentido y razonabilidad su articulación en sede administrativa. El referido criterio aparece receptado en el artículo 13, inciso c) del Código Procesal Administrativo, cuando consagra, como excepción a los principios de agotamiento de la instancia administrativa y de congruencia (no pueden articularse en sede judicial pretensiones no planteadas en sede administrativa, pero si pueden deducirse las no planteadas y resueltas o las planteadas y no resueltas), el supuesto en que se pretenda frente a la Administración, la anulación de un acto administrativo, si la pretensión se funda exclusivamente en la alegación de inconstitucionalidad del precepto legal que aplica aquel acto(...)"*.- CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE TUCUMAN – SALA LABORAL Y CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- - DRES.: DATO – GANDUR – AREA MAIDANA.- “ ALDERETE RAUL ALBERTO C/ MUNICIPALIDAD DE MONTEROS S/ NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO” .- Sentencia N° 349, de fecha 11/05/2000.

No obstante lo expuesto, corresponde aclarar que es indiscutible las facultades con la que cuenta el Director General de Rentas de la Provincia para el dictado de las Resoluciones Generales que designan agentes de retención y/o percepción





GESTIÓN
DE LA CALIDAD
RI-9000-3769



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



y/o recaudación y/o información. En ese sentido, es importante traer a colación los artículos 32 y artículo 9 inciso 10 del Código Tributario Provincial

Artículo 32: "(...) para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información (...)".

Artículo 9 inciso 10: "Dictar normas generales y obligatorias con relación a los agentes de retención, percepción, recaudación e información y establecer las obligaciones a su cargo".

De las normas mencionadas, surge la delegación expresa de reglamentación que debe ser encuadrada en el marco jurídico superior, el cual se nutre del principio de legalidad.

La delegación a la que se hace referencia solo faculta a la D.G.R. a designar agentes de Retención, Percepción y/o Recaudación, sin que se pueda modificar o establecer cuestiones referidas a los elementos estructurales del tributo.

Es el propio Código Tributario (Ley 5121) el que instituye la figura de agente de Retención y/o Percepción, limitándose la DGR a disponer quienes, como y en qué condiciones deberán actuar.

Por otro lado, analizando en detalle los sujetos incluidos en la determinación practicada, observo que todos registran inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos jurisdicción Tucumán, por lo que detentan sustento territorial en la misma.

Es por ello que corresponde rechazar de llano el planteo de inconstitucionalidad realizado por el recurrente.

V. En lo que respecta a la aducida falta de integración de la relación jurídica tributaria por no dar participación en el procedimiento al contribuyente obligado principal, 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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 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



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-0789



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



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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
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



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.

Tal como lo sostuvo la D.G.R. en el Acta de Deuda cuestionada, del análisis efectuado al detalle de operaciones de ventas que conforman la determinación de oficio practicada, surgen:

“(...)A- operaciones realizadas con sujetos pasibles de percepción que no registran presentación de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y de sujetos que habiendo presentado las mismas, no ingresaron el impuesto pertinente o lo ingresaron en forma parcial, motivo 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 Anexa Acta de Deuda N° A 710-2018”(…).

(...)B- 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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD
RI-0000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-450 9801:2015



impuesto, correspondiendo a la misma ingresar los intereses resarcitorios determinados(...)."

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 de Nulidad por falta de integración de los contribuyentes principales resulta improcedente.

De esta manera, con los hechos acreditados en autos, la postura asumida por la D.G.R. cuenta con el aval de la doctrina sentada por la CSJN y la determinación de oficio practicada se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esta Provincia, por lo que cabe rechazar el agravio de falta de integración al procedimiento de los contribuyentes obligados al pago, como así también los intereses aplicados.

VI. Con respecto a que existirían sujetos no incluidos en el padrón de contribuyentes, el apelante menciona puntualmente 3 clientes, Petróleo y Servicios S.A., Servicentro Lavalle S.R.L. y Winter Service S.A.

El artículo 3 de la RG 86/00 sus modificatorias y complementarias, indica: *"A los fines de cumplir con el deber de percibir, los agentes de percepción deberán acceder al padrón de contribuyentes que publicara esta Autoridad de Aplicación en su página web (www.rentastucuman.gob.ar).*

Cuando de la consulta efectuada en el padrón surja que el contribuyente no acredita inscripción en los términos establecidos por la RG (DGR) N° 176/10 y sus modificatorias, se aplicará el porcentaje correspondiente a los contribuyentes locales inscriptos, según el anexo de que se trate, o el porcentaje único del cinco por ciento (5%) cuando la adquisición de los bienes o servicios fuera realizada por el sujeto pasible de percepción dentro del territorio de la provincia de Tucumán, no rigiendo en ambos casos los topes mínimos establecidos los efectos de practicar la percepción.

Cuando de dicha consulta surja que los contribuyentes acreditan inscripciones el impuesto, se aplicaran los porcentajes previstos en los Anexos respectivos según el caso de que se trate. Respecto a dichos sujetos pasibles de percepción, la consulta efectuada durante el primer semestre del año calendario tendrá validez hasta el 30 de junio de cada año y las efectuadas en el segundo semestre hasta

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

el 31 de diciembre, no resultando obligatoria para el agente de percepción una nueva consulta durante el transcurso del periodo de su validez”.

Coincido con lo expresado por la autoridad de aplicación en cuanto a que la normativa solo exime de responsabilidad de ingresar al padrón de contribuyentes en cada operación solo para las operaciones efectuadas con sujetos inscriptos en el impuesto sobre los Ingresos Brutos. Para el resto de sujetos es obligación que por cada operación deba acceder al padrón que publica la DGR, ya que en un mes puede no estar inscripto y al mes siguiente sí, como ocurre en uno de los casos analizados.

La D.G.R. al momento de contestar el recurso de apelación realizó un análisis de cada caso planteado por la firma, al cual adhiero en su totalidad. Puntualmente dijo:

PETROLEO Y SERVICIO S.A. (C.U.I.T. 30-71120953-7): El sujeto se encuentra inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral con alta en la jurisdicción Tucumán desde 23/11/2015 (dentro del periodo fiscal determinado). En consecuencia la determinación corresponde a noviembre y diciembre del 2015 confirme al coeficiente obtenido en el padrón que publica esta dirección. Recuérdese lo normado en el artículo 3° de la RG (DGR) N° 86/00, sus modificatorias y complementarias.

SERVICENTRO LAVALLE S.R.L. (C.U.I.T. 30-70751138-5): El sujeto se encuentra inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos Régimen Convenio Multilateral con alta en la jurisdicción Tucumán desde 01/12/2014 (anterior al periodo fiscal determinado y por ende figuraba con inscripción en enero del 2015 donde, según el mismo apelante, debió realizar la consulta, debido a que tiene alta recién fines del periodo fiscal 2014, su coeficiente calculado es 0,0000 para la jurisdicción Tucumán, correspondiendo aplicar la alícuota reducida del 0,175% conforme lo normado por la RG (DGR) N° 86/00, sus modificatorias y complementarias, situación tenida en cuenta en la determinación de oficio practicada, ajustándose a derecho, por lo que no surgen ajustes en esta instancia respecto de las operaciones realizadas con el sujeto analizado.

WINTER SERVICE S.A. (C.U.I.T. 30-64143431-7) El sujeto se encuentra inscripto el Impuesto sobre los Ingresos brutos Convenio Multilateral con alta en la jurisdicción Tucumán desde 29/09/2003 (anterior al periodo fiscal determinado y



GESTION
DE LA CALIDAD
RJ-9000-9769



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



por ende figuraba con inscripción en enero del 2015 donde, según el mismo apelante, debió realizar la consulta, declara coeficiente 0,0000 para la jurisdicción Tucumán, correspondiendo aplicar la alícuota reducida, conforme lo normado por la RG (DGR) 86/0, sus modificatorias y complementarias, situación tenida en cuenta en la determinación de oficio practicada, ajustándose a derecho, por lo que no surgen en esta instancia ajustes respecto de las operaciones realizadas con el sujeto analizado.

VII. Con respecto al planteo efectuado que ciertas operaciones realizadas por intermediarios sobre las cuales la firma Pampa Energía S.A. no sería responsable y, por otro lado, que existen comprobantes incluidos en la determinación que no habrían sido emitidos por la firma, debo decir:

En primer lugar y, con respecto al tratamiento otorgado al documento "*Cuenta Venta Liquido Producto*", el art. 9 de la Ley 1415/03 (AFIP) establece: "*Será considerado como documento equivalente el instrumento que, de acuerdo a los usos costumbres, haga las veces o sustituya el empleo de la factura o remito (...)* Se encuentran incluidos en este artículo, entre otros, los siguientes: (...)

b) *Cuanto de ventas y líquidos producto...*", es por ello que en las operaciones concretadas por intermediarios, la Cuenta de Venta Liquido Producto reemplaza la factura de venta.

Coincidió con la D.G.R. en que en las operaciones mencionadas resulta de aplicación lo dispuesto por las Resoluciones Generales N° 136/2009 y N° 138/2009, es decir, Pampa Energía S.A., es responsable de declarar e ingresar ante la Autoridad de Aplicación, las percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que debieron efectuar sus intermediarios en aquellas operaciones de ventas efectuadas con sujeto pasibles de percepción.

De autos surge que se procedió a circularizar a cada uno de los intermediarios con el fin de obtener información de las operaciones mencionadas,

Para aquellos casos donde se obtuvo respuesta, se verificó los comprobantes intervinientes en la operación de intermediación, razón por la cual se procedió a reemplazar de la determinación las Cuenta de Venta de Liquido Producto por las respectivas facturas de venta emitidas también por los intermediarios. Es por este motivo que en el listado de operaciones incluidas en el CD adjunto se encuentran comprobantes no emitidos por la firma Pampa Energía S.A.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JUAN JOSÉ GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
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

De esta manera, tal como lo explica la Autoridad de Aplicación con la contestación del Recurso: *"(...) Es decir, se reemplazó los líquidos productos por las respectivas facturas de venta, así y tal como se mencionó en el fundamento del acto administrativo y en la Resolución atacada (...) verificado en la determinación resulta que, las facturas objeto de discusión, corresponden a ventas efectuadas por intermediarios por cuenta y orden de PETROBRAS ARGENTINA S.A. hoy PAMPA ENERGIA S.A.; así, las facturas de IRIXCOR corresponde a ventas realizadas por VIESA S.A., las de CAMPO ALEGRE a ventas de METROENERGIA SA, las de GOMOGAR son ventas de QUIMICA DEL CAUCHO S.A., y finalmente las facturas de ESTER VINIL corresponden a ventas efectuadas por VIESA S.A.(...)"*. En efecto, en la determinación solo quedaron los líquidos productos emitidos por intermediarios que no brindaron información ni detalle sobre las facturas. Por lo expuesto resultan improcedentes los planteos efectuados por el apelante.

Por lo tanto no surgen en esta instancia ajustes respecto a a las operaciones practicadas con estos sujetos.

Por otro lado, la D.G.R., respecto a que se habría asignado el mismo número de CUIT a la firma IRIXCOR S.A. y FANA QUIMICA S.A. al momento de contestar el recurso de apelación, expone, *"(...) Correspondiendo solamente ajustar lo indicado bajo el sujeto IRIXCOR S.A., de ajustar solo la razón social de las operaciones efectuadas con la CUIT 30-5040498-0, ya que en la determinación se consignó a la firma IRIXCOR SA y corresponde a la firma FANA QUIMICA S.A., conforme se expone en detalle de operaciones contenido en soporte óptico (CD) anexo al presente, sin que esto implique modificación alguna a la determinación que se tramita bajo "PLANILLA DETERMINATIVA N° : PD 710-2018 ACTA DE DEUDA N° A 710-2018 ETAPA IMPUGNATORIA" la que confirmamos y fuera oportunamente notificada con la Resolución N° D 238-20(...)"*.

VIII. 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



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

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 retener y transferir esa retención 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 710-2018 Etapa Impugnatoria*" corresponde a dos cuestiones:

- Operaciones de pago efectuadas con sujetos pasibles que recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

IR-9900-9759



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-450 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

-Operaciones donde el contribuyente presentó la declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y cancelación total de la obligación tributaria.

Con respecto a los primeros, coincido con el criterio adoptado por la Autoridad de aplicación en lo que respecta a las bases y plazos utilizados para el cálculo de los mismos.

En cuanto a los segundos, 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 ingresar la percepción, hasta el vencimiento de la obligación del contribuyente de ingresar el impuesto.

Por ello, concluyo que corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de apelación Interpuesto por PAMPA ENERGIA S.A. C.U.I.T. N° 30-52655265-9, contra la Resolución N° D 238/20 dictada por la Dirección General de Rentas en fecha 06/07/2020, únicamente en lo que se refiere a la impugnación de la planilla denominada "*Planilla Anexa De Intereses Resarcitorios Acta De Deuda N° A 710-2018 – Etapa Impugnatoria*" y **CONFIRMAR** "*Planilla Determinativa N°*"

PD 710-2018 – Acta De Deuda N° A- 710-2018 – Etapa Impugnatoria” practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos -Agente de Percepción.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo:

I.- Comparto la reseña de los antecedentes consignados en los puntos I° al VII°, del voto que precede y las conclusiones a las que arriba, pero formulo disidencia parcial en relación con los intereses resarcitorios reclamados al agente de percepción por las operaciones que fueron excluidas de la determinación impositiva, expuesta en el punto VIII°. Ello, por los fundamentos que analizaré a continuación:

II.- Sin negar el vínculo de solidaridad existente entre el agente y sus proveedores, este Vocal considera que estamos frente a dos obligaciones distintas con el Fisco. Por un lado, la del agente de percepción con la DGR y, por el otro, la del contribuyente directo del impuesto con la DGR. Es decir, existen dos obligaciones tributarias diferentes.

Cada una de dichas obligaciones tiene un vencimiento diferente para efectivizar su cumplimiento. Es estos autos, en ciertos casos, 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: que no abone el mismo, que lo haga en tiempo y forma, o que pague, pero con posterioridad al vencimiento de su obligación, en cuyo caso corresponde el pago de 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 entonces 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, y que fue realizado con posterioridad al vencimiento de su



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



obligación directa; intereses que deberán ser calculados hasta el momento del efectivo pago de la deuda.

Por todo lo expresado, propongo se dicte la siguiente resolución: **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por PAMPA ENERGÍA S.A., CUIT N° 30-52655265-9, en contra de la Resolución D-238/20 de fecha 06/07/2020 emitida por la Dirección General de Rentas conforme lo expuesto y, en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de apelación Interpuesto por **PAMPA ENERGIA S.A. C.U.I.T. N° 30-52655265-9**, contra la Resolución N° D 238/20 dictada por la Dirección General de Rentas conforme lo expuesto, y en consecuencia confirmar la misma.
2. **REGISTRAR, NOTIFICAR** y devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR**.

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

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (Disidencia)

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION