



UNIVERSIDAD
NACIONAL
DE TUCUMÁN



FACULTAD DE
CIENCIAS ECONOMICAS
UNIVERSIDAD NACIONAL TUCUMAN

REGIMEN DE RETENCION Y PERCEPCION SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS

Autores: Correa Zeballos, Fernando Andres
Santucho, Ana Irene

Director: Comba, Luis Alberto

2015

Trabajo de Seminario: Contador Público Nacional

RESUMEN

En la actualidad nos encontramos con numerosos regímenes de percepción y retención aplicados a diferentes impuestos y provenientes de diferentes organismos impositivos.

Esto se debe a que constituyen una herramienta muy interesante para las reparticiones, ya que facilitan las tareas de administración y recaudación de los tributos. Además, tiene la ventaja financiera de adelantar el ingreso del impuesto sobre el cual recae la imposición, ya que el depósito de la retención o percepción es generalmente anterior al del propio impuesto.

Dichas ventajas traen como contrapartida para los contribuyentes que actúan como agentes, una carga adicional en materia impositiva. Y, sobre los sujetos pasibles, un adelantamiento de la tributación, la cual puede provocar un perjuicio financiero si existiera una continua acumulación de saldos a favor.

Estos regímenes son destinados a aumentar la recaudación o a regular un comercio específico, por lo que se designa como agente de retención o percepción a sectores medianamente "confiables", constituyendo una eficaz herramienta contra la evasión, ya que la participación de terceros dificulta la omisión u ocultamiento de los hechos generadores de la obligación tributaria.

Las **Retenciones** son detracciones que un agente realiza al momento de efectuar un pago, es decir, retiene en su poder (a favor del fisco) una parte del importe que debería abonar. Cabe destacar que siempre la retención se genera al momento del pago, por lo tanto un agente de retención podría ser: un empleador, comprador, locatario o prestatario de servicios.

Una **Percepción** es un monto que se adiciona al total facturado en concepto de impuesto, siendo normalmente agente de percepción un vendedor, locador o prestador de un servicio. Este suma una "sobre alícuota", la cual tiene el mismo destino que la retención, obtener o cobrar, además de sus propias acreencias, el tributo correspondiente.

Efectuada la retención o percepción, el agente deberá depositarla a favor del Fisco en los plazos y condiciones que establezca el Organismo, convirtiéndose en el único responsable por el importe retenido o percibido.

De no cumplir con sus obligaciones como agente, responderá solidariamente por la retención y/o percepción omitida con el sujeto pasible de la misma. Por el contrario, si se efectuaron retenciones y/o percepciones sin normas legales o reglamentarias que las autoricen, el agente será el único responsable ante el contribuyente y el fisco.

Podemos concluir que, para quienes sufren retenciones o percepciones, éstas tienen el carácter de impuesto ingresado, lo que significa que son créditos a su favor considerándose pagos a cuenta del impuesto.

PROLOGO

En la siguiente presentación se busca abordar y explicar el marco normativo actual en materia de percepción y retención del impuesto sobre los ingresos brutos, los alcances de sus distintas resoluciones y el mecanismo desarrollado por el fisco provincial. Se ha considerado la normativa existente hasta el día 05/10/2015.

Destacamos que, sobre el tema seleccionado para realizar nuestra tesis, no existe una bibliografía específica por lo que recurrimos, tal como lo mencionamos a lo largo de nuestro trabajo, a resoluciones y sus modificaciones.

A través del desarrollo de este informe pretendemos reflejar cómo el fisco a través de este mecanismo, logra aumentar su recaudación sin generarse costo adicional, delegando dicha responsabilidad a sujetos designados especialmente.

Nos pareció interesante indagar en estos asuntos puesto que, por un lado se trata de un área que encaja con nuestra experiencia laboral, además de ser una temática poco conocida y de gran utilidad actualmente, ya que se trata de un régimen que alcanza a gran parte de la población.

Para culminar, queremos expresar nuestro agradecimiento por la valiosa colaboración brindada por el C.P.N. y Abogado Luis Alberto Comba, C.P.N. Sara Lía Casteran de Rengel y a la C.P.N Myriam L. De Marco de Gómez Guchea, quienes posibilitaron la realización de esta tarea.

CAPITULO I

CARACTERISTICAS GENERALES

Sumario: 1.- Características del Régimen de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. 2.- Características del Régimen de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Comenzaremos definiendo ambos regímenes a fin de:

- ✓ Conocer ampliamente sus características.
- ✓ Las obligaciones que generan.
- ✓ Cómo se implementan.
- ✓ Oportunidad en que se aplican.
- ✓ Mecanismo para su cálculo.
- ✓ Cómo se procede a ingresar al fisco lo recaudado.

Esto nos enseñará a diferenciar un régimen del otro y por lo tanto saber con exactitud cuándo nos encontramos en el escenario de una retención o percepción.

1.- Características del Régimen de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

La Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, en su Resolución General N° 23/2002 y modificatorias, establece en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos un Régimen de Retención Anual de ingreso anticipado mensual que se aplicará a los sujetos que desarrollen su actividad en la Provincia de Tucumán.

En su Artículo N° 2¹ obliga a actuar a los agentes de retención, por las operaciones que realiza durante el año calendario con sujetos pasibles, a los designados mediante resolución dictada a tal efecto. Dicha designación puede ser objetiva (producto de la actividad que desarrollan) o subjetiva (tiene en cuenta la envergadura y participación del agente en el mercado en el que desenvuelve).

Los sujetos pasibles son aquellos cuyas actividades se identifican en los Anexos que forman parte de la presente resolución general, como por ejemplo:

- ANEXO I: Compañías de Seguros.
- ANEXO II: Empresas Comerciales y Prestadoras de Servicios.
- ANEXO III: Honorarios y Prestaciones.
- ANEXO IV: Industriales y Distribuidores de Leche y/o Productos Lácteos.
- ANEXO V: Productores Agropecuarios.
- ANEXO VI: Tarjetas de Crédito y similares. Tickets y Vales de Alimentación.
- ANEXO VII: Establecimientos Industriales Azucareros.

Así mismo, los Anexos I y III a VII detallan cuales son las actividades por las que la Dirección General de Rentas (en adelante DGR) procede a designar a un contribuyente como agentes en forma objetiva.

2.- Régimen de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Los sujetos pasibles del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que a su vez sean designados a actuar como agentes de percepción, quedan obligados a actuar como tales en las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones que efectúen en el año calendario con otros contribuyentes del

¹ Resolución General N° 23/2002, BO: 20/03/2002 – Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.-

gravamen, con las excepciones, alcances y formalidades establecidas en la misma resolución².

Corresponderá percibir cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen en el ámbito de la Provincia de Tucumán con sujetos pasibles de percepción, inscriptos o no en el tributo como contribuyentes locales o extra jurisdiccionales, 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.

También corresponderá practicar la percepción cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen fuera del citado ámbito, siempre que sean realizadas por agentes de percepción domiciliados o con jurisdicción sede en la Provincia de Tucumán a sujetos pasibles inscriptos o con alta en esta jurisdicción, *o a contribuyentes domiciliados en la Provincia de Tucumán*³.

Los obligados a actuar como agentes de percepción son aquellos sujetos cuyas actividades se identifican en los Anexos que forman parte de la Resolución General N° 86/2000:

- ANEXO I: contiene una nómina de sujetos obligados a actuar como actuar como agentes de percepción.
- ANEXO II: los responsables que realicen la actividad N°: 7200460.
- ANEXO III: los responsables que realicen las siguientes actividades, N°: 3843130, 3843211, 3843212, 3843480, 3843560, 3843640, 3844100, 6180392 y 6242840.

² Resolución General N° 86/2000, BO: 03/01/2001 – Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.-

³ Modificado por Resolución General N° 106/2015, BO: 17/09/2015 – Dirección General de Rentas de Tucumán.-

- ANEXO IV: los responsables que realicen las siguientes actividades, N°: 2200191, 2200192, 3530190 y 3540151.

- ANEXO V: los responsables que realicen las siguientes actividades, N°: 3132110, 3132380, 3133190, 3134160, 3134240 y 3134320.

- ANEXO VI: los responsables que realicen las siguientes actividades, N°: 3522170 y 6150563.

- ANEXO VII: los responsables que realicen las siguientes actividades, N°: 3111110, 3111380, 3111620 y 6110422.-⁴

⁴ Ver Nomenclador de Actividades y Alícuotas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

CAPITULO II

OBLIGACIONES DE LOS AGENTES

Sumario: 1.- Obligaciones de los Agentes. 2.-
Responsabilidad de los Agentes.

1.- Obligaciones de los Agentes

Dicha facultad otorgada por el fisco conlleva como contrapartida una serie de obligaciones a cumplir que para muchos, más que una facultad, representa una carga pública. Y justamente por el cúmulo de obligaciones que trae aparejado, la designación debería ser por ley y no por designación por parte de la DGR.

Tal es así, que existe un fallo dictado por la justicia a favor de Limozam S.H. en la que establece la nulidad e inconstitucionalidad de la R.G. N° 07/2011 que lo designaba como Agente de retención del Impuesto sobre los ingresos Brutos.

La pericia practicada explicita de manera precisa la incidencia que conlleva ínsita una carga como la impuesta a la actora, señalando con claridad las desventajas que realmente le ocasiona ser designado por el Fisco para retener el impuesto a los ingresos brutos a sus clientes y la desigualdad que ocasiona la circunstancia de que los competidores de la firma accionante no revistan dicho carácter. Los actores se agravan, además, del inequitativo tratamiento -invocando vulneración el principio de igualdad- ya que no logra comprenderse cuales fueron las circunstancias particulares tenidas en cuenta al seleccionarla para cumplir con una carga

pública, excluyendo a otros contribuyentes que desarrollan su misma actividad.

La Cámara hizo lugar a la demanda de Limozam S.H. quien alegó la falta de fundamentación suficiente del acto administrativo y la vulneración del principio constitucional de igualdad ante las cargas públicas.

En este capítulo introduciremos todas las obligaciones que un Agente de Retención y/o Percepción contraen:

a) La primera es solicitar su inscripción en la Dirección General de Rentas mediante la presentación del formulario F.900.

Dicha obligación deberá ser cumplida dentro de los diez (10) días corridos desde la fecha de inicio de la actividad por la cual se encuentra obligado a su inscripción como agente, correspondiendo actuar como tal por las operaciones efectuadas a partir del primer día del mes subsiguiente al del inicio de la citada actividad, salvo que fuera designado por la misma Dirección General de Rentas, en cuyo caso, deberá proceder a actuar como tal a partir de la fecha establecida por esta Autoridad de Aplicación.

Presentada la correspondiente solicitud, la repartición podrá desestimarla o rechazarla mediante resolución, quedando el sujeto desobligado de actuar como agente.

b) Para ambos regímenes, los agentes de Retención y Percepción se encuentran obligados a actuar como tales por la totalidad de sus operaciones realizadas con los sujetos pasibles, independientemente si se trata o no de la actividad que originó la obligación de su inscripción.

c) Además todo agente tendrá que acceder al padrón de contribuyentes que se publicará en la página web oficial del organismo⁵, esto es a los fines de conocer la situación particular de cada contribuyente al momento de cumplir con su deber de retener o percibir.

⁵ www.rentastucuman.gob.ar

Cuando de la consulta efectuada al padrón surja que el contribuyente no acredita su inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos:

- Los Agentes de Retención deberán aplicar el triple del porcentaje⁶ correspondiente a los contribuyentes locales inscriptos.

- Los Agentes de Percepción: aplicarán el porcentaje único del cinco por ciento (5%)⁷.

No rigiendo, en ambos casos, los topes mínimos establecidos a los efectos de practicar la retención o la percepción.

En ambos casos, se aplican las consideradas “alícuotas castigo”, ya que a través de ellas el organismo busca sancionar a aquellos “sujetos” que llevan a cabo sus actividades en Tucumán no estando inscriptos en dicha provincia ni como contribuyentes locales ni como contribuyentes de Convenio Multilateral.

Cuando de dicha consulta surja que los contribuyentes acreditan inscripción en el impuesto, se aplicarán los porcentajes previstos en cada Anexo. Para ello la Resolución se encarga de determinar una alícuota que se aplicará en la mayoría de los escenarios posibles, como así también enuncia casos alternativos con las correspondientes alícuotas diferenciales.

Respecto a dichos sujetos pasibles, 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 el 31 de diciembre, no resultando obligatoria para el agente una nueva consulta durante el transcurso del período de su validez.

d) Otro deber que surge es el de ingresar en forma mensual las retenciones y percepciones correspondientes a los meses de Enero a Noviembre del año calendario vigente. A tales efectos, se deberá presentar

⁶ Ver anexos I a VII R.G. N° 23/2002 – Dirección General de Rentas de la Tucumán.-

⁷ Según Artículo N° 3 R.G. N° 86/2000 – Dirección General de Rentas de la Tucumán.-

una declaración jurada mensual con el detalle de las retenciones y percepciones correspondientes al mes calendario que se ingresa.

La presentación de la declaración jurada y el ingreso de las retenciones o percepciones deberán realizarse hasta la fecha que se indica a continuación del mes inmediato siguiente al que corresponda la liquidación, caso contrario el primer día hábil posterior si aquél resultase inhábil:

<u>Retención:</u>		<u>Percepción:</u>	
TERMINACIÓN N° DE CUIT	DÍAS DE VENCIMIENTO	TERMINACIÓN N° DE CUIT	DÍAS DE VENCIMIENTO
0 – 1	11	0 - 1	15
2 – 3	12	2 - 3	16
4 – 5	13	4 - 5	17
6 – 7	14	6 - 7	18
8 – 9	15	8 - 9	19

La obligación de presentar la declaración jurada persistirá aún en el supuesto de que en el período mensual no se registren operaciones alcanzadas. Esto implica que, llegado el vencimiento sin haberse efectuado retenciones o percepciones durante todo el período, corresponderá presentarla de todas formas. En este caso estamos frente a una “Declaración Jurada Sin Movimientos” en la que solo nos limitamos a cumplir con la obligación de presentarla.

e) Además de cumplir con la presentación de las declaraciones juradas mensuales (de Enero a Noviembre), se debe cumplir con la presentación de la declaración jurada anual⁸.

El vencimiento de la misma operará en el mes de enero del año calendario siguiente al que se liquide y en los días establecidos para la terminación de los números de C.U.I.T.

En la declaración jurada anual se deberá informar la totalidad de las retenciones o percepciones que fueron declaradas mensualmente de Enero

⁸ Figura en Art. N° 8 de R.G. N° 86/2000 y en Art. N° 7 de R.G. N° 23/2002 – Dirección General de Rentas de la Tucumán.-

a Noviembre y se agregará el detalle de las correspondientes al mes de diciembre. Esto permite que la declaración jurada anual refleje el importe total de las retenciones o percepciones efectuadas durante todo el año calendario.

Del importe total anual se deben deducir las ingresadas mensualmente (pagos efectivamente realizados), de manera tal que el importe que resulte coincida con la suma de las retenciones correspondientes al mes de diciembre, las que deberán ser canceladas en igual fecha que la establecida para la presentación de declaración jurada.

La presentación de las declaraciones juradas (mensual o anual) se efectuará mediante el programa aplicativo⁹ que apruebe esta Autoridad de Aplicación, quedando obligados los agentes a la utilización de los formularios de declaraciones juradas y volante de ingreso generados por el aplicativo y por el sistema.

f) Cabe destacar que los Agentes de Retención poseen una obligación adicional que es la de entregar al sujeto retenido una Constancia de Retención. La misma consiste en un recibo o documento equivalente, siempre que este reúna los requisitos establecidos.

Dicha constancia deberá ser entregada al sujeto retenido en el momento de realizarse la retención. En caso de incumplimiento, el contribuyente deberá denunciar la omisión ante la Dirección General de Rentas.

Si bien la RG 86/2000 no lo establece como obligación, los agentes de percepción deben discriminar en sus facturas o documentos equivalentes la percepción realizada.

⁹ SIAPre V4.0 Release 2 – Ver Capítulo VII: “Presentación y Pago de Declaración Jurada”.-

2.- Responsabilidad de los Agentes

Los agentes designados por las correspondientes resoluciones tienen a su cargo las siguientes responsabilidades¹⁰:

- Efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido y/o percibido.

- De no realizarse la retención y/o percepción, responderán solidariamente.

- Por el contrario, si se efectuaron retenciones y/o percepciones sin normas legales o reglamentarias que las autoricen, el agente será el único responsable ante el contribuyente y el fisco.

¹⁰ Art. N° 33 del Código Tributario Provincial de Tucumán.-

CAPITULO III

CONSTANCIA DE RETENCION

Sumario: 1.- Definición. 2.- Requisitos. 3.- Ejemplo.

1.- Definición

Tal como vimos en el capítulo anterior, una de las obligaciones del Agente de Retención es entregar, al momento de efectuar la retención, la correspondiente constancia.

Dicha constancia es el documento que respalda el importe no cobrado por un proveedor al ser retenido en favor del fisco, como así también, representa el crédito que podrá ser computado como pago a cuenta del impuesto.

2.- Requisitos

La Dirección General de Rentas, en el artículo 4º de su Resolución General Nº 23/2002 detalla los siguientes requisitos:

1. La denominación del comprobante (pre-impreso por imprenta).
2. Número de comprobante, correlativo y progresivo, pre-impreso por imprenta.
3. Fecha de emisión.
4. Datos del emisor (pre-impresos por imprenta):
 - Nombres y apellido o razón social o denominación.
 - Clave Única de Identificación Tributaria otorgada por la Dirección General Impositiva.

- Número de inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.
 - Número de agente de retención.
 - Domicilio y Código Postal.
5. Datos del sujeto retenido:
- Nombres y apellido o razón social o denominación.
 - Número de inscripción en Ingresos Brutos o número de C.U.I.T.
 - Domicilio y Código Postal.
6. Detalle de la retención:
- Importe y porcentaje de la retención.
7. Apellido, nombres y carácter que reviste la persona habilitada para suscribir el comprobante.
8. Emisión por duplicado:
- Original: para el sujeto retenido.
 - Duplicado: para el agente de retención, que deberá ser archivado por separado del resto de la documentación y en forma correlativa.

3.- Ejemplo

A continuación se exhibe un ejemplar de una retención realizada, a fin de mostrar la forma de cumplir con todos los requisitos enunciados anteriormente.

CERTIFICADO DE RETENCION DE INGRESOS BRUTOS

No 2015-000018

TUCUMAN 13/05/2015

Santucho, Ana Irene S.A.

ESPAÑA 1587

(4000) SAN MIGUEL DE TUCUMAN - TUCUMAN

Argentina

Número de IIBB 9249871205

Provincia 06 Tucuman

C.U.I.T. XXXXXXXXXXXX No. IIBB XXXXXXXXXXXX

Info de proveedor

Correa Zeballos, Fernando S.R.L.

AV LEANDRO N. ALEM 855 - 14° Piso

(C1001AAD) CAPITAL FEDERAL - BUENOS AIRES

Argentina

C.U.I.T. xxxxxxxxxxxx

Número de IIBB 901-401645-3

Número de Factura	Base Imponible	% de Retención	Importe de Retención
0002-00000187	89.443,83	1,75	1.565,27
	Importe total		1.565,27

Firma

CAPITULO IV

IMPLEMENTACION Y CALCULO DE AMBOS REGIMENES

Sumario: 1.- Oportunidad para practicar la percepción y la retención. 2.- Cálculo de la retención y Determinación del importe a percibir. 3.- R.G. 201/2009: Modificatoria de R.G. N° 23/2002 y N° 86/2000.

Ya conocemos en profundidad las características generales de las retenciones y percepciones de Ingresos Brutos, como así también las obligaciones que surgen por ser Agentes. No obstante, para avanzar en el estudio de estos regímenes debemos conocer con precisión cuándo se debe practicar una retención y cuándo se debe practicar una percepción, como así también como se calculan.

1.- Oportunidad para practicar la percepción y la retención

La percepción deberá practicarse en el momento de la emisión de la factura o documento equivalente, adicionándola en forma discriminada al precio neto de la venta, locación o prestación; el instrumento (por ejemplo la factura) será constancia suficiente de la percepción practicada.

En el caso de las empresas prestadoras de servicios públicos, incluidas en el Anexo I de la R.G. 86/2000: EDET S.A., CUIT: 30-65865024-2 y GASNOR S.A., CUIT N°: 30-65786572-5, deberán practicar las percepciones al momento de la efectiva cobranza de las facturas correspondientes por los servicios prestados en cada caso¹¹.

La retención, en cambio, se debe realizar en el momento de efectuarse el pago propiamente dicho.

¹¹ Artículo N° 5 R.G. N° 86/2000 – Dirección General de Rentas de la Tucumán.-

Y se entenderá por pago a la cancelación total o parcial de la operación, sea ésta realizada en forma directa o a través de terceros, mediante la entrega de dinero, cheque, pagaré y/o cualquier otro medio de cancelación, como así también la acreditación en cuenta que implique la disponibilidad de los fondos¹².

2.- Cálculo de la retención y Determinación del importe a percibir

Procederemos a detallar la forma correcta para calcular una retención o percepción, según corresponda.

a) La retención se practica (al momento de efectuar un pago) sobre el importe neto del Impuesto al Valor Agregado cuando el sujeto revista la calidad de Responsable Inscripto ante el referido tributo y el mismo se encuentre discriminado, caso contrario deberá considerarse el monto total de la operación. Para los supuestos en que el sujeto pasible no acredite su inscripción en el Impuesto, la retención se practicará siempre sobre el importe bruto de cada pago que se efectúe sin deducción alguna¹³.

No será de aplicación lo establecido en el párrafo precedente, cuando tratándose de contribuyentes comprendidos en el Régimen General¹⁴ del Convenio Multilateral, se verifique concurrentemente las siguientes condiciones:

- la entrega de bienes y/o la prestación o locación de servicios se realice fuera de la Provincia de Tucumán.
- se encuentre localizada fuera de la misma (la provincia de Tucumán) la jurisdicción sede¹⁵ del agente de retención y del contribuyente.
- el contribuyente sea un sujeto con alta en la jurisdicción Tucumán.

En dicho caso, la retención se determinará considerando como base para el cálculo la que resulte de aplicar sobre el importe establecido

¹² Artículo N° 6 R.G. N° 23/2002 – Dirección General de Rentas de la Tucumán.-

¹³ Ver punto 3 del presente Capítulo.-

¹⁴ Artículo N° 2 de la Ley de Convenio Multilateral del 18.8.77.-

¹⁵ Jurisdicción Sede: adopta como sede la jurisdicción donde está radicado el contribuyente.-

precedentemente el coeficiente establecido por la Dirección General de Rentas según Nómina¹⁶ de la RG N° 116/10 y sus modificatorias, con relación a cada contribuyente en particular.

Cuando el coeficiente consignado en dicha nómina sea igual a cero (0), la retención que deberá practicarse será la que resulte de aplicar directamente el porcentaje reducido del 0,175%.¹⁷

Es importante destacar que la misma R.G. en su artículo 8 determina que quedan exceptuados de sufrir retenciones, aquellos pagos inferiores a la suma de dos mil pesos (\$2.000).

b) Continuando con el tema de análisis, para determinar el importe a percibir se considera precio neto al importe total facturado, del que se detraerá únicamente el impuesto al valor agregado y las sumas correspondientes a bonificaciones y descuentos efectivamente acordados y debidamente discriminados en la factura o documentos equivalentes.

Cabe destacar que la Resolución General 190/2009 aclara que las percepciones debidamente discriminadas en la factura o documento equivalente, que se practiquen por aplicación de otros regímenes de percepción nacional, provincial, municipal y/o comunal, no integran dicho importe total facturado.

Cuando el sujeto pasible de percepción no se encuentre inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Provincia de Tucumán, o con alta en la jurisdicción Tucumán, la referida percepción se practicará sobre el importe total facturado sin detraer ni deducir suma alguna¹⁸.

Cuando se efectúen devoluciones, bonificaciones, descuentos o quitas o se anule total o parcialmente una transacción comercial, el agente de percepción emitirá nota de crédito a favor del cliente. En dicha nota de crédito solo se incluirá la proporción correspondiente a la percepción practicada oportunamente, en forma discriminada e identificando la factura o

¹⁶ Nómina publicada en página web www.rentastucuman.gob.ar en el link "Coeficientes RG 116/10".-

¹⁷ Art. N° 7 de R.G. N° 23/2002 – Dirección General de Rentas de la Tucumán.-

¹⁸ Ver punto 3 del presente Capítulo.-

documento equivalente que la origina, cuando fuera emitida dentro del propio mes en que se realizó la operación sujeta a percepción.

Si la nota de crédito fuese emitida en el mes siguiente al de la operación que originó la percepción, y hasta el vencimiento original para la presentación de la declaración jurada o hasta la fecha de su presentación si ésta fuera anterior, solo se admitirá incluir la percepción practicada si su emisión fuera producto de la devolución total de los bienes transados o de la total anulación de la respectiva transacción comercial.

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 en carácter de impuesto ingresado.

A los fines de la liquidación de la percepción, se aplicará sobre el precio neto de la venta, locación o prestación, las alícuotas previstas en los diferentes anexos.

Como tenemos un mínimo establecido al momento de emitir una retención, también lo tenemos al momento de emitir una percepción. La correspondiente Resolución expresa que la percepción se practicará cuando el importe determinado sea igual o superior a la suma de Pesos Cincuenta (\$50)¹⁹.

3.- R.G. N° 201/2009: Modificatoria de R.G. N° 23/2002 y N° 86/2000

Tal como se mencionó en los apartados anteriores, cuando el sujeto pasivo **no acredita** su inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, las retenciones y percepciones deberán ser calculadas sobre el importe bruto de cada pago u operación que se concrete sin deducción alguna (incluyendo así el Impuesto al valor agregado como cualquier otro concepto facturado).

¹⁹ Art. N° 6 R.G. 86/2000 – Dirección General de Rentas de la Tucumán.-

Estas modificaciones son introducidas mediante R.G. 201/2009 estableciendo además solo podrán computar las percepciones y/o retenciones practicadas aquellos contribuyentes que **si acrediten, al momento de practicarse**, su inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos en la Provincia de Tucumán o con alta en la citada jurisdicción.

Por lo tanto, podemos concluir que aquellas retenciones y percepciones practicadas sobre sujetos no inscriptos revisten el carácter de pago único y definitivo no pudiendo ser deducidas del gravamen.

CAPITULO V

EXCLUSIONES Y EXCEPCIONES AL REGIMEN

Sumario: 1.- Exclusión del Régimen, a quienes no se debe percibir. 2.- Propósito de R.G.Nº 111/2015.- 3.- Jurisprudencia: Inconstitucionalidad de R.G. Nº 72/2009. 4.- Excepciones, cuándo no se debe retener.

En este capítulo expondremos el modo adecuado de proceder ante algunas situaciones específicas:

1.- Exclusión del Régimen, a quienes no se debe percibir

No deberá realizarse la percepción cuando las operaciones se realicen con sujetos no alcanzados por el impuesto o con los que se detallan a continuación:

1. El Estado nacional, los estados provinciales y las municipalidades, sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas, por las prestaciones brindadas en su función de Estado como Poder Público.
2. Las bolsas de comercio autorizadas.
3. Las representaciones diplomáticas y consulares de países extranjeros.
4. Las asociaciones mutualistas constituidas de conformidad con la legislación vigente.
5. Los enunciados en el inciso 9 del artículo 228 del Código Tributario Provincial²⁰, excepto las obras sociales a las cuales se refiere el citado inciso.
6. Las sociedades cooperativas de trabajo.

²⁰ Artículo Nº 228 de Código Tributario Provincial de Tucumán: Están exentos del pago de este gravamen...: Inc.9: Las operaciones realizadas por asociaciones, entidades o comisiones de beneficencia o de bien público, asistencia social, de educación o instrucción, científicas, artísticas, culturales y deportivas,..., etc.-

Respecto a los sujetos excluidos indicados en el párrafo anterior, los agentes de percepción quedan liberados de la obligación de acceder al padrón de contribuyentes.

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

De acuerdo a lo dispuesto por R.G. N° 111/2015, en los casos de aquellas operaciones que corresponde percibir en los términos previstos por el artículo 2° de la RG (DGR) N° 72/09, por generar gastos soportados por el sujeto pasible de percepción en la jurisdicción de Tucumán conforme a lo establecido por el artículo 4° del Convenio Multilateral, los agentes de percepción podrán optar por informar dichas operaciones en lugar de practicar la percepción correspondiente.

De optarse por el régimen de información, los agentes de percepción deberán proceder a informar las operaciones sobre las cuales se ejerce la opción, debiendo conservar y mantener a disposición, por cada sujeto pasible de percepción y adjunto a la consulta efectuada al padrón de contribuyentes al cual se refiere el artículo 3°, el legajo impositivo que acredite el carácter de contribuyente local de extraña jurisdicción o del Régimen del Convenio Multilateral sin alta en la jurisdicción Tucumán.

El régimen de información opcional que se establece será de periodo trimestre calendario, siendo la oportunidad de suministrar la información respecto a los trimestres Enero-Marzo, Abril-Junio y Julio-Septiembre aquella en la que corresponda presentar la declaración jurada mensual correspondiente al último mes del periodo trimestral de que se trate, y respecto al trimestre Octubre-Diciembre será en la que corresponda presentar la declaración jurada anual del año calendario respectivo.

La opción de informar solo libera a los agentes de percepción respecto de aquellas operaciones con los sujetos pasibles de percepción que les aporten las

constancias o certificados de inscripción por los cuales se acredite el carácter de contribuyente local de extraña jurisdicción o del Régimen del Convenio Multilateral sin alta en la jurisdicción Tucumán, en la medida que la operación informada se encuentre encuadrada en el marco previsto por el artículo 2° de la RG (DGR) N° 72/09²¹.

2.- Propósito de R.G. N° 111/2015

La Dirección General de Rentas, dictó la resolución general 111/2015, del 1 de octubre de 2015, a través de la cual introduce modificaciones al régimen general de percepción establecido por las resoluciones generales 86/2000 y 72/2009 .

Al respecto, debemos recordar que la resolución general 86/2000 establece el régimen general de percepción del impuesto sobre los ingresos brutos por venta de bienes, locaciones y prestaciones, y la resolución general 72/2009 expone que las compras efectuadas por sujetos extra-jurisdiccionales son celebradas en su ámbito territorial y, por ende, sujetas a percepción del impuesto.

En materia de percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos, la Comisión Arbitral, por medio de su resolución general (CA) 4/2011, estableció las condiciones y los requisitos para que las provincias puedan realizar las mismas, pero la mencionada resolución no se aplica a la Provincia de Tucumán.

Por ello, la Provincia de Tucumán sigue entendiendo que deben realizarse las percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos a quienes van a realizar compras en su jurisdicción, sosteniendo el criterio de que las citadas adquisiciones generan sustento territorial.

La resolución general 111/2015, a partir de ahora, flexibiliza la obligación de realizar las percepciones a sujetos de extraña jurisdicción, en el sentido de que se puede optar por realizar las mismas o bien informar al

²¹ Modificación introducida por R.G. N° 111/2015, BO: 05/10/2015 – Dirección General de Rentas de Tucumán.-

citado Organismo sobre las operaciones realizadas, pero únicamente en los casos previstos en el artículo 2 de la resolución general 72/2009, es decir, aquellas operaciones que se formalicen por cualquiera de los medios previstos en el último párrafo -"in fine"- del artículo 1 del Convenio Multilateral y sobre las cuales hubiera gastos soportados por el comprador en los términos del artículo 4 del citado Convenio.

Es decir, que la opción es únicamente para aquellos casos de operaciones concertadas por algunos de los medios de comunicación a distancia como el teléfono, la correspondencia u otros, y cuando se hayan generado gastos en la jurisdicción.

Tal como se expuso, la resolución general (CA) 4/2011 del Convenio Multilateral regula las pautas a las que deberán ajustarse las jurisdicciones para poder realizar retenciones y percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos.

En materia de percepciones del impuesto, la mencionada resolución establece expresamente que no pueden realizar las mismas a contribuyentes locales inscriptos exclusivamente en una jurisdicción distinta de la que pretende aplicar la percepción, o bien a un contribuyente del Convenio Multilateral que no tenga incorporada la jurisdicción por la cual se pretende imponer el régimen.

La mencionada resolución fue recurrida por la Provincia de Tucumán, a fin de que se ordene a la Comisión Arbitral la no aplicación para la Provincia. El Juzgado Federal de Tucumán hizo lugar a la medida cautelar y ordena a la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral que obedece dictando la resolución general (CA) 9/2012 estableciendo que la resolución general (CA) 4/2011 no resulta aplicable para la Provincia de Tucumán hasta tanto recaiga resolución que agote la vía en sede administrativa.

Recordemos que el Convenio Multilateral es un mecanismo de coordinación horizontal suscripto entre todas las provincias que tiene como objeto evitar que sus respectivos impuestos sobre los ingresos brutos, en los

casos de actividades inter-jurisdiccionales, graven más de una vez la misma materia imponible. Si una provincia como Tucumán quiere tener una liberación total para establecer mecanismos de percepción del impuesto, negando que la Comisión Arbitral tenga facultades para fijar lineamientos sobre ello, existe un claro riesgo de que se produzcan percepciones en exceso y, por ende, se grave en demasía la misma materia imponible o se generen percepciones que se transformarán en saldos a favor crónicos de imposible recupero.

La resolución general 111/2015 viene a atenuar el efecto de las percepciones, en el sentido de que quien compre en Tucumán por algún medio de comunicación a distancia no las sufrirá, pero de ninguna manera el comprador se liberará de la potencial intimación del Fisco de dicha Provincia a inscribirse en ella por haber sido informado por su proveedor como que realizó compras y gastos en la misma.

Es decir que, en el fondo, solamente soluciona en forma aparente el problema del vendedor, pero no al comprador de extraña jurisdicción, pues si efectúa la adquisición y paga el flete o realiza cualquier tipo de gasto, la Provincia de Tucumán considera que esto otorga sustento territorial y, por ende, puede intimar su inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos..

Además, con esta misma interpretación muchos contribuyentes de Tucumán, que ahora son locales de dicha Provincia, se deberían inscribir en las jurisdicciones en las que van a realizar adquisiciones, siendo, quizá, que esta situación no la tuvo en cuenta su Dirección de Rentas, pues de esta manera perdería base imponible de aquellas empresas que tengan que declarar en otras provincias.

Como conclusión podemos decir, la Provincia de Tucumán sigue con el criterio que sostiene que las compras realizadas en su territorio otorgan sustento territorial del adquirente para la misma y aparte es la única provincia que en la actualidad puede realizar percepciones a sujetos extra-jurisdiccionales.

Con el criterio de Tucumán, cualquier persona, por ejemplo, un contador que va a comprar un libro a otra provincia o bien tome un café en un congreso relacionado con su profesión, va a tener que inscribirse en la provincia en la que adquiriera ese libro o tome el café, siendo esto carente de toda razonabilidad y sentido común. El ejemplo es muy básico, pero al no haber montos que fijen grados de significatividad y teniendo el criterio de que al “pisar” otra jurisdicción se genera el sustento territorial, vale para la interpretación que se hace.²²

3.- Jurisprudencia: Inconstitucionalidad de R.G. N° 72/2009

Una empresa contribuyente promovió demanda contra la provincia de Tucumán con la finalidad de que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 1 y 2 de la Resolución General 72/2009 de la Dirección General de Rentas. Sostuvo que se lesiona el principio de territorialidad, por imponerle la obligación de percibir el impuesto sobre los ingresos brutos a sujetos que no tienen sustento territorial en la jurisdicción.

La Cámara Contenciosa de la Provincia declaró la inconstitucionalidad de la norma luego de comprobar a través del informe pericial que las ventas realizadas a personas de extraña jurisdicción no le generaron gastos atribuibles a la jurisdicción provincial, que las ventas fueron hechas a sujetos que no tienen sustento territorial en la Provincia y que los gastos de flete corrieron por cuenta del vendedor (Maglione S.R.L.), por consiguiente pretender atribuir base imponible a la jurisdicción Tucumán resulta un exceso por parte del fisco local.

Recordamos que el fisco tucumano continúa en franca rebeldía contra la Comarb RG 4/2011, a través de la obtención de una medida cautelar en el Juzgado Federal Nro. 1 de Tucumán que suspende su

²² REPELE, Antonio, Convenio Multilateral. Las Percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a sujetos de otras Jurisdicciones, en “ERREPAR” Tomo XXII, Octubre 2015.-

ejecutoriedad durante el tiempo que dure el procedimiento llevado adelante por la Provincia ante la Comisión Federal de Impuestos.

Muchas son las razones que pueden haber llevado a DGR Tucumán a dar marcha atrás con la controversial exigencia de percibir a los sujetos que adquieren bienes y servicios en la provincia de Tucumán.

La más reciente entendemos estriba en el fallo de la Sala 3ª en lo Contencioso Administrativo Local, in re “Maglione SRL”, donde el tribunal declaró la inconstitucionalidad de la RG 72/09.

Allí el tribunal sostuvo que “La potestad del Estado de establecer regímenes de recaudación debe “necesariamente respetar los estándares constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad”, y para este caso particular, aquella potestad fue ejercida en forma irrazonable y desproporcionada por vulneración del principio de territorialidad al pretender que Maglione S.R.L., como sujeto pasivo del impuesto sobre los ingresos brutos, se encuentre obligado a actuar como agente de percepción del citado tributo a sujetos radicados en otras jurisdicciones por ventas realizadas también en extraña jurisdicción, ya que la percepción del tributo es una carga pública que presume un vínculo territorial y que para el caso particular la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán no tiene facultades para exigir su cumplimiento a quienes no revisten la calidad de contribuyentes del tributo de que se trata”.

Dicho fallo, que no fue apelado por el fisco ante la Corte Suprema de Justicia Local, entendemos para no generar precedentes del supremo tribunal, puede constituir una de las razones por las cuales el fisco tucumano ha creado este régimen de información opcional, a los efectos de evitar una multiplicación de litigios desde las representaciones jurídicas de sus Agentes de Percepción²³.

²³ DE ROSA, Francisco José. Rentas Tucumán da marcha atrás con la percepción a clientes de otra jurisdicción, en derosayasociados.com.ar, 06/10/2015.-

4.- Excepciones, cuándo no se debe retener

El régimen de retención detalla todos los supuestos en los que los agentes quedan exceptuados de actuar como tales, y se los puede clasificar según los siguientes criterios:

✓ Exclusión de Objeto:

Los agentes no deberán retener:

- 1) Cuando realicen pagos de servicios públicos de provisión de agua, gas, electricidad y teléfono.
- 2) Cuando realicen pagos inferiores a la suma de Pesos Dos Mil (\$ 2.000)²⁴.

✓ Exclusión de Sujeto:

Este criterio establece cuales son aquellos sujetos que quedan excluidos de sufrir retenciones:

- a) El Estado nacional, los estados provinciales y las municipalidades, sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas, por las prestaciones brindadas en su función de Estado como Poder Público.
- b) Las bolsas de comercio autorizadas.
- c) Las representaciones diplomáticas y consulares de países extranjeros.
- d) Las asociaciones mutualistas constituidas de conformidad con la legislación vigente, excepto por los pagos que se les efectúen por la actividad que realicen en materia de seguros.
- e) Los enunciados en el inciso 9 del artículo 228 del Código Tributario Provincial, excepto las obras sociales a las cuales se refiere el citado inciso.
- f) Las sociedades cooperativas de trabajo.
- g) Las emisoras de radiotelefonía y las de televisión y los establecimientos educacionales privados, siempre que la Dirección General

²⁴ Art. N° 8 R.G. N° 23/2002 – Dirección General de Rentas de la Tucumán.-

de Rentas les haya otorgado el carácter de contribuyente exento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos mediante resolución.

CAPITULO VI
AGENTES DE RETENCIÓN: Anexo II

Sumario: 1.- Anexo II: Empresas Comerciales y Prestadoras de Servicios.

En el primer capítulo de este trabajo mencionamos los distintos anexos que integran la RG 23/2002, de los cuales nos parece importante destacar el Anexo II, ya que a diferencia de los restantes, este anexo se aplica en forma residual si el agente o su actividad no está expresamente contemplado en el anexo I o III a VII de la presente resolución.

1.- Anexo II: Empresas Comerciales y Prestadoras de Servicios

Para una mejor comprensión detallaremos los principales conceptos que contiene este Anexo.

▪ **Sujetos Comprendidos:**

Incluye a las empresas Industriales, comerciales, distribuidoras, mayoristas, minoristas y prestadoras de servicios, que sean designados agentes de retención por la Dirección General de Rentas.

▪ **Obligaciones:**

i. Actuarán como agentes de retención cuando realicen pagos a proveedores de bienes y servicios y a profesionales, que desarrollen actividades en la Provincia de Tucumán.

ii. Respecto a los profesionales, sólo procederá la retención cuando el importe de los honorarios sujeto a retención supere la suma establecida en

el inciso 15 del artículo 228 del Código Tributario Provincial. Esta suma equivale a siete (7) veces el Salario Mínimo Vital y Móvil²⁵ fijado por el Estado Nacional.

▪ Porcentajes de Retención:

Las alícuotas generales para este régimen son:

- 1) Para contribuyentes locales: 3,50%
- 2) Para contribuyentes de Convenio Multilateral: 1,75%

1) Para contribuyentes locales inscriptos en esta jurisdicción, se debe aplicar el 3,5%²⁶ sobre el total del importe establecido en el primer párrafo del artículo 7º del presente régimen. Este equivale al importe neto del Impuesto al Valor Agregado cuando el sujeto revista la calidad de responsable inscripto y el mismo se encuentre discriminado, caso contrario deberá considerarse el monto total de la operación.

2) Para contribuyentes de Convenio Multilateral inscriptos en esta jurisdicción o con alta en la misma:

i. Régimen General (artículo 2º Ley de Convenio): se aplicará el 1,75% sobre el 100% del importe establecido en el primer párrafo del artículo 7º del presente régimen.

ii. Régimen Especial (artículos 6º al 13º): la retención será el 3,5% del importe establecido en el primer párrafo del artículo 7º del presente régimen y en función de la proporción de base imponible que de acuerdo a las normas del Convenio Multilateral le corresponde a esta jurisdicción.

3) Para contribuyentes locales inscriptos en esta jurisdicción y contribuyentes de Convenio Multilateral con jurisdicción sede en Tucumán, por los pagos realizados por la prestación de servicios de transporte

²⁵ S.M.V.M.= \$ 5.588,00.- a partir de 01/08/2015.-

²⁶ Hasta el 30/04/2012: 2,5%.-

automotor de cargas: 0,75% sobre el 100% del importe establecido en el primer párrafo del artículo 7º del presente régimen. Para beneficiarse con esta alícuota reducida, el sujeto pasible deberá cumplir con una serie de condiciones adicionales que no hacen al fin de este trabajo, por lo cual mencionamos que pueden ser encontradas en el Anexo II R.G. 23/2002.

4) Tratándose de pagos a profesionales: 2,5% cuando se trate de contribuyentes locales inscriptos en esta jurisdicción y del 1,25% para el caso de contribuyentes de Convenio Multilateral inscriptos en esta jurisdicción o con alta en la misma. En este último caso, sobre el importe establecido en el primer párrafo del artículo 7º del presente régimen y en función de la proporción de base imponible que de acuerdo a las normas del Convenio Multilateral le corresponde a esta jurisdicción.

CAPITULO VII

EJEMPLO PRACTICO – AGENTE DE RETENCION

Sumario: 1.- Carga de Operaciones alcanzadas en el Aplicativo. 2.- Generación de la Declaración Jurada. 3.- Presentación de la Declaración Jurada propiamente dicha. 4.- Obtención del Comprobante de Pago.

Cuando estudiamos las obligaciones de los Agentes, en una de ellas estaba incluido el deber de realizar la presentación de las declaraciones juradas mensuales y anuales. También se nombró que la misma se efectuará mediante el programa aplicativo vigente y aprobado por Rentas, surgiendo así la obligación de utilizar los formularios de declaraciones juradas y volantes para pagar generados por el aplicativo²⁷ y por el sistema.

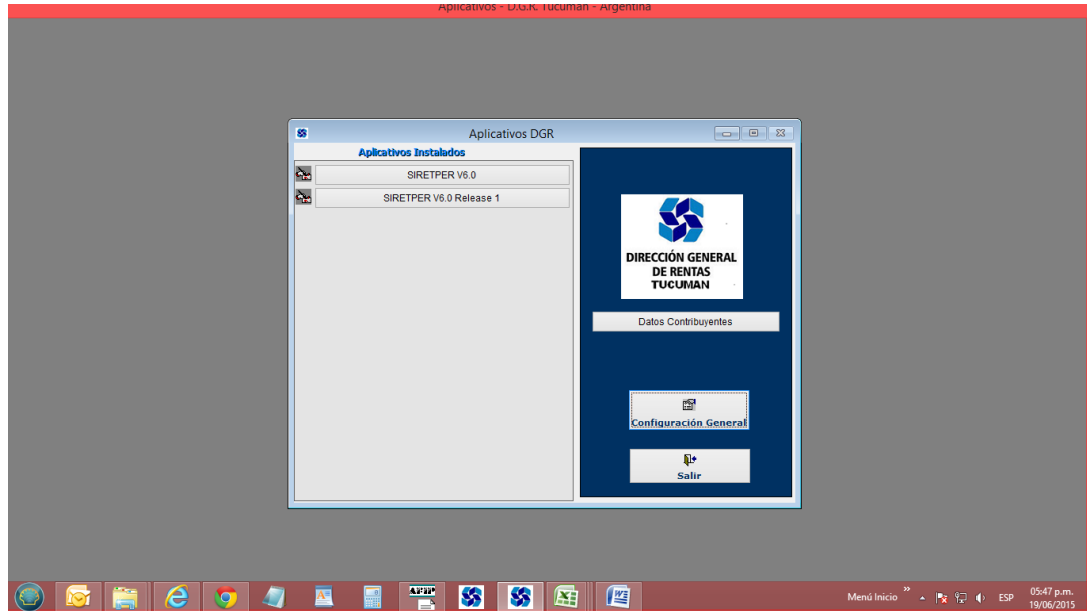
A fin de mostrar el procedimiento completo, detallaremos:

- Carga de Operaciones alcanzadas en el Aplicativo.
- Generación del archivo necesario para la presentación de la declaración jurada.
- Presentación de la declaración jurada propiamente dicha en la página de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.
- Obtención del volante de pago para cancelar la obligación adquirida.

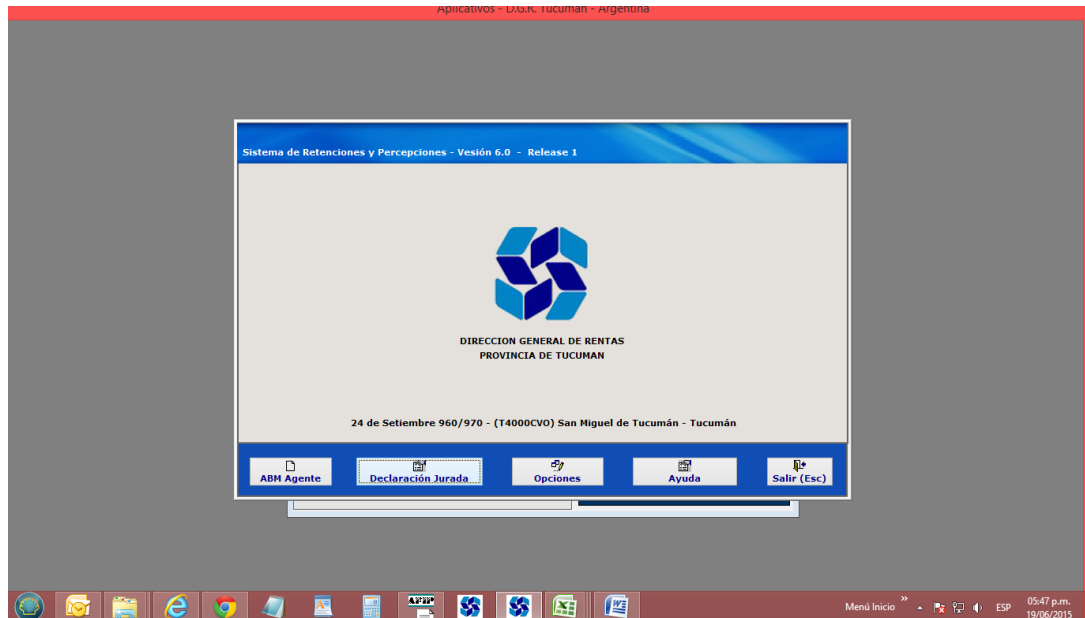
²⁷ SIRETPER Versión 6.0 – Release 1.-

1.- Carga de Operaciones alcanzadas en el Aplicativo

Una vez instalado y ejecutado el aplicativo surge la siguiente pantalla:

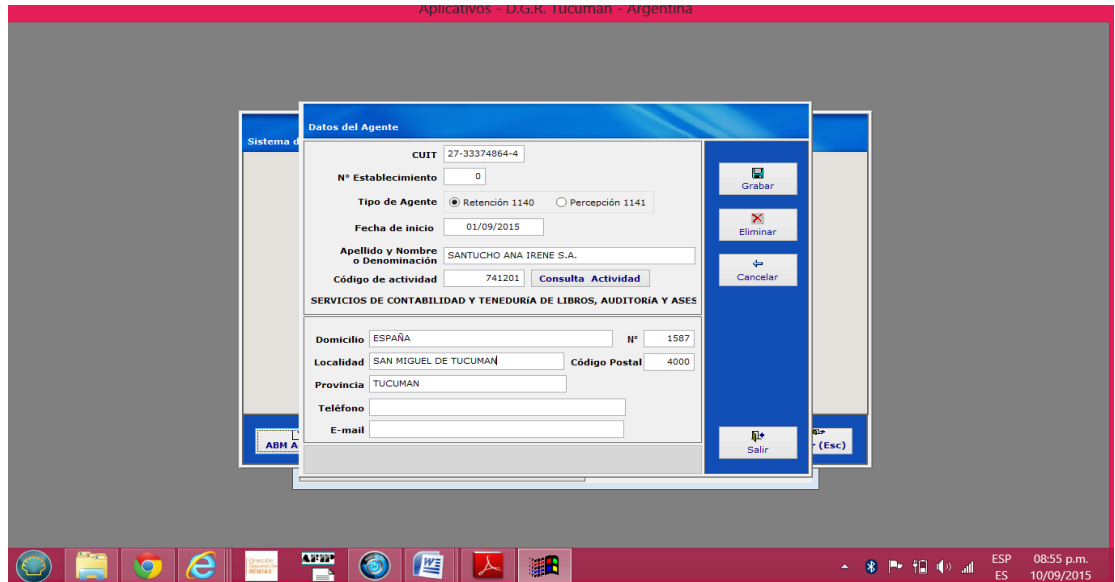


En ella se puede observar que el Aplicativo consta de las siguientes opciones: ABM Agente, Declaración Jurada, Opciones, Ayuda y Salir (Esc).

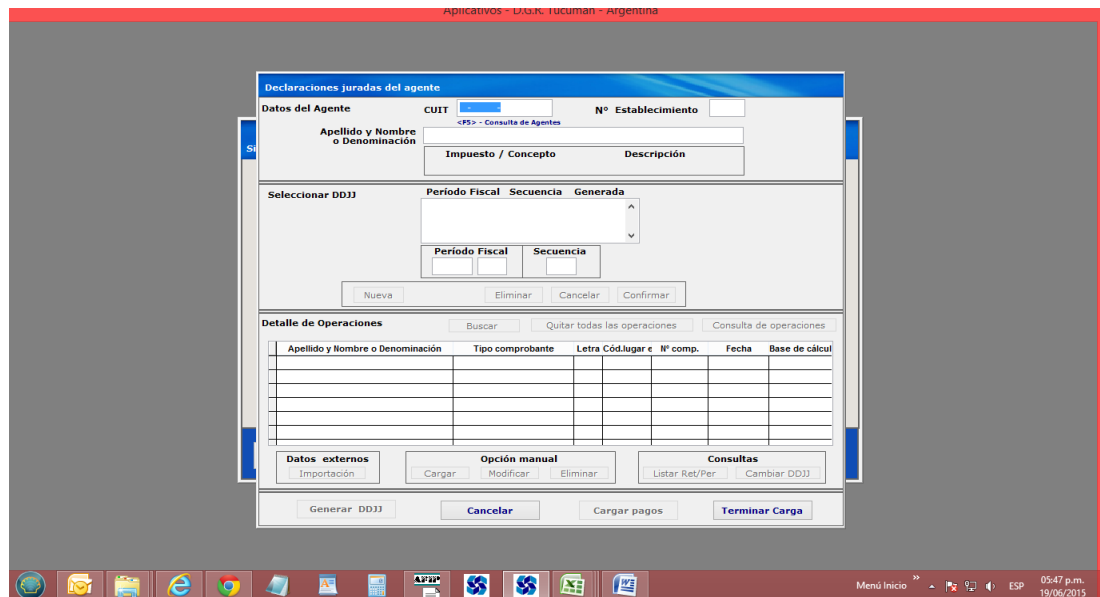


Aclaremos que solo desarrollaremos en profundidad las opciones que consideramos más relevantes:

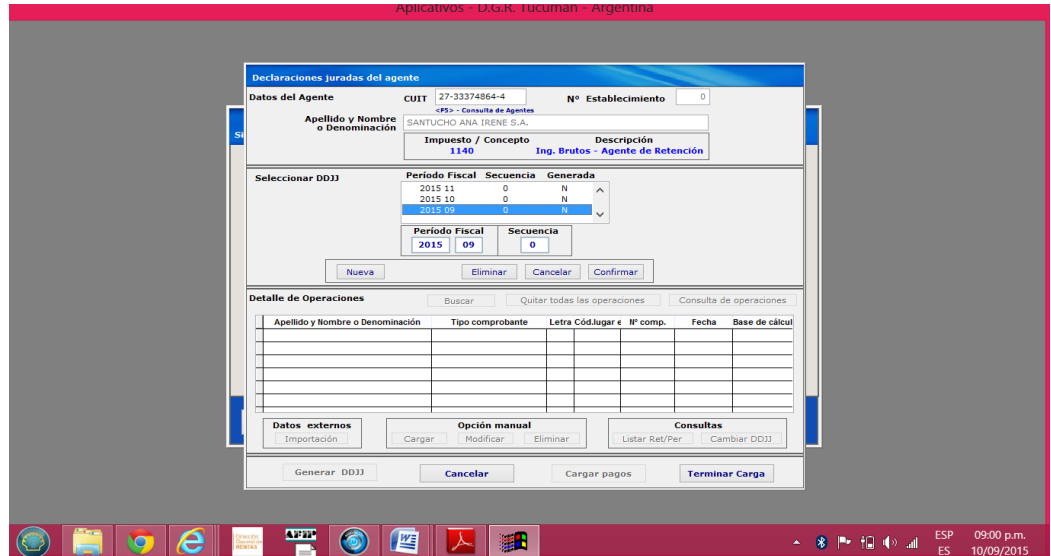
- **“ABM Agente”**: se deberá consignar los datos inherentes al agente como ser CUIT, domicilio, actividades, etc.



- **“Declaración Jurada”**: es en la cual se registran cada una de las operaciones alcanzadas del período a liquidar.



En esta opción se cargan, en orden decreciente y por período fiscal, las declaraciones juradas relacionadas a cada agente, como así también se crean nuevas DDJJ a medida que transcurre el tiempo.

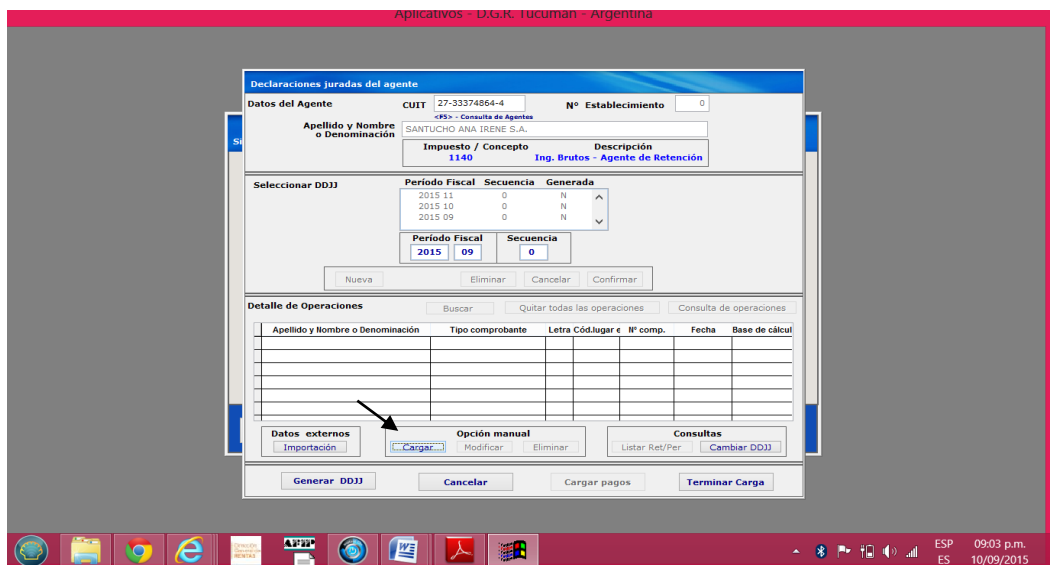


Creada una DDJJ, el siguiente paso es registrar todas las operaciones alcanzadas por el desarrollo de la actividad del agente.

La carga de las operaciones se podrá realizar en forma manual o mediante la importación de datos.

▪Carga Manual:

Se deberá presionar el botón “Cargar”.



En la pantalla que se habilita se deberán ingresar los datos inherentes al sujeto retenido como así también los datos relativos a la retención: tipo y número de comprobante, fecha, base de cálculo y alícuota correspondiente.

Declaraciones juradas del agente

Carga de operaciones

Datos del Sujeto Retenido / Percibido

Tipo de documento Número

Apellido y Nombre o Denominación

Domicilio N°

Localidad Código Postal

Provincia

Seleccionar datos del sujeto retenido/percibido

Datos del Comprobante

Período 201506

Tipo de comprobante Letra Código lugar de emisión N° de comprobante Fecha / /

Base de cálculo 0.00 Porcentaje 0.000 Monto retenido/percibido 0.00

Guardar Cancelar Salir (Esc)

Generar DDJJ Cargar pagos Terminar Carga

Cabe aclarar que una vez ingresada la base imponible y la alícuota a aplicar, el aplicativo realiza el cálculo del “monto retenido” sin la posibilidad de tipear el mismo.

■ Importación de datos:

La opción “Importación” permite incorporar todas las operaciones al mismo tiempo, mediante archivos con extensión TXT.

Declaraciones juradas del agente

Datos del Agente

CUIT 27-33374864-4 N° Establecimiento 0

Apellido y Nombre o Denominación SANTUCHO ANA IRENE S.A.

Impuesto / Concepto 1140 Descripción Ing. Brutos - Agente de Retención

Selección de DDJJ

Período Fiscal	Secuencia	Generada
2015 11	0	N
2015 10	0	N
2015 09	0	N

Período Fiscal 2015 Secuencia 09

Nueva Eliminar Cancelar Confirmar

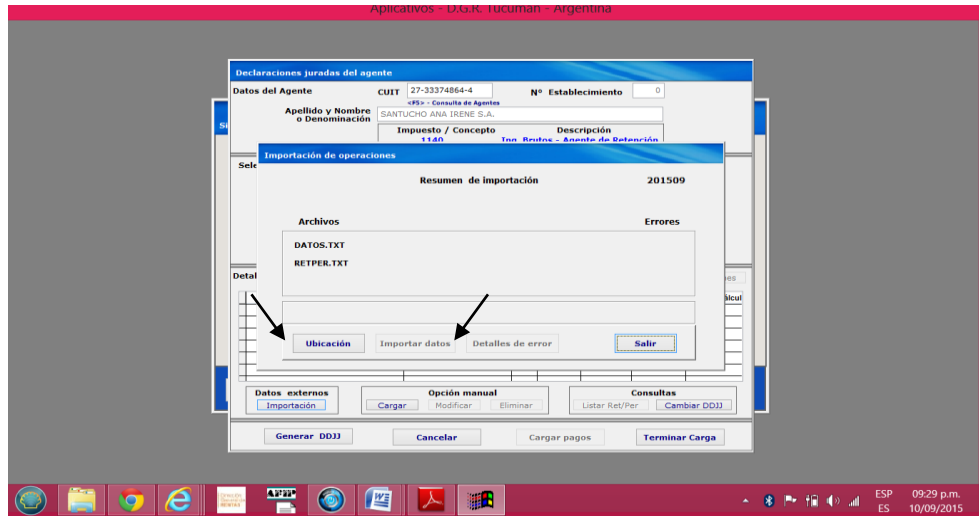
Detalle de Operaciones

Apellido y Nombre o Denominación	Tipo comprobante	Letra	Cód.lugar de emisión	N° comp.	Fecha	Base de cálculo

Datos externos Opción manual Consultas

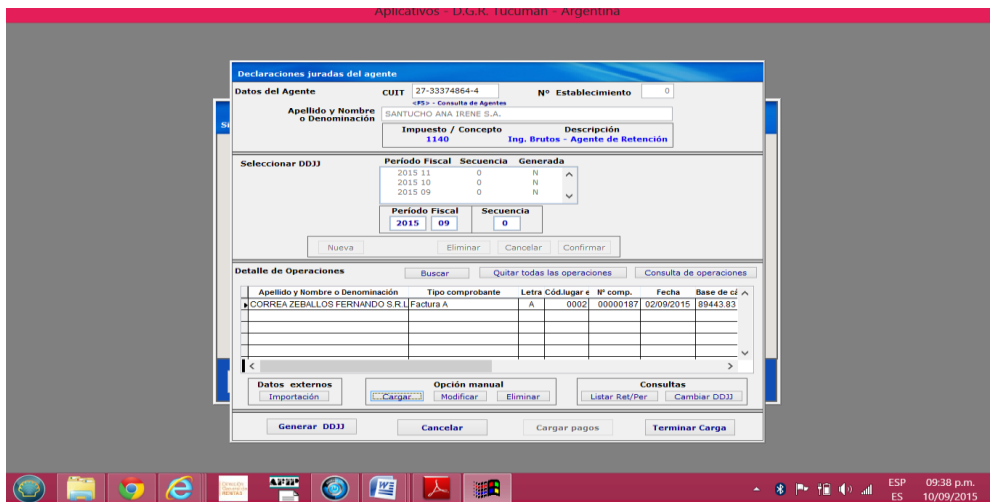
Generar DDJJ Cancelar Cargar pagos Terminar Carga

Ingresando en esta opción, el aplicativo habilita:



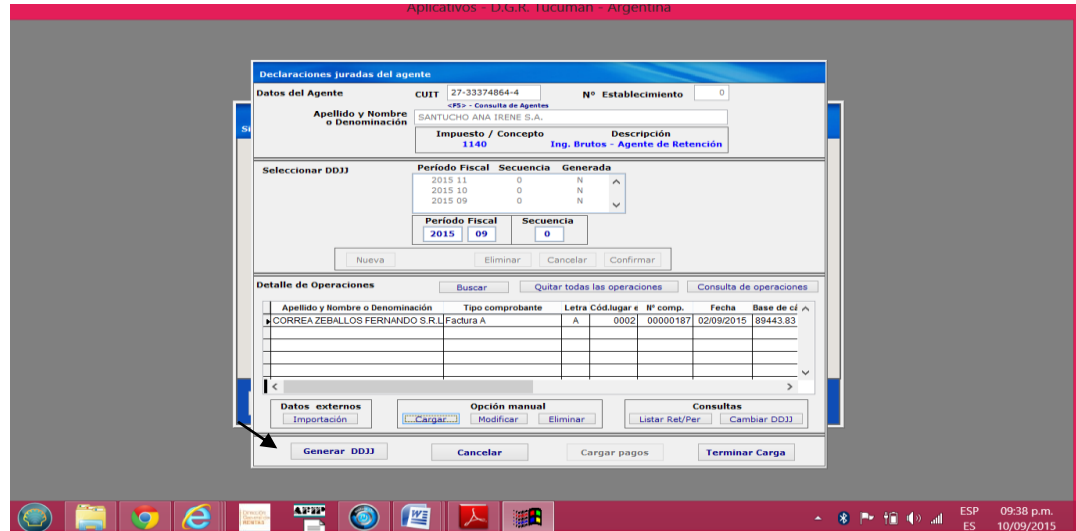
Para importar las operaciones se requieren dos pasos. El primero es indicar la ubicación de los archivos (Datos y Retper) que contienen los datos a importar, presionando el botón “Ubicación”. Y el segundo es importar efectivamente los mismos presionando el botón “Importar Datos”. En caso de presentarse problemas durante este proceso, se abortará la importación, no se incluirá operación alguna y el aplicativo pondrá a disposición del usuario un listado con los inconvenientes encontrados.

Una vez ingresadas las operaciones, ya sea de la forma manual o importando con los archivos TXT, estas se listarán mostrando todos los datos cargados:

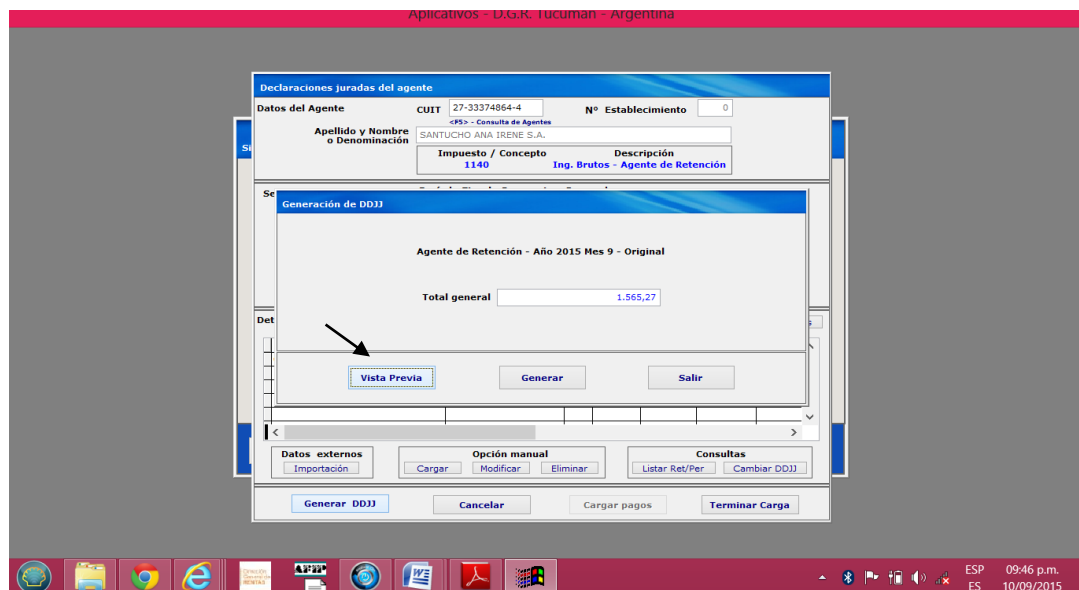


2.- Generación de la Declaración Jurada

Una vez cargadas todas las operaciones alcanzadas por el régimen de retención, se debe ingresar en la opción “**Generar DDJJ**”.

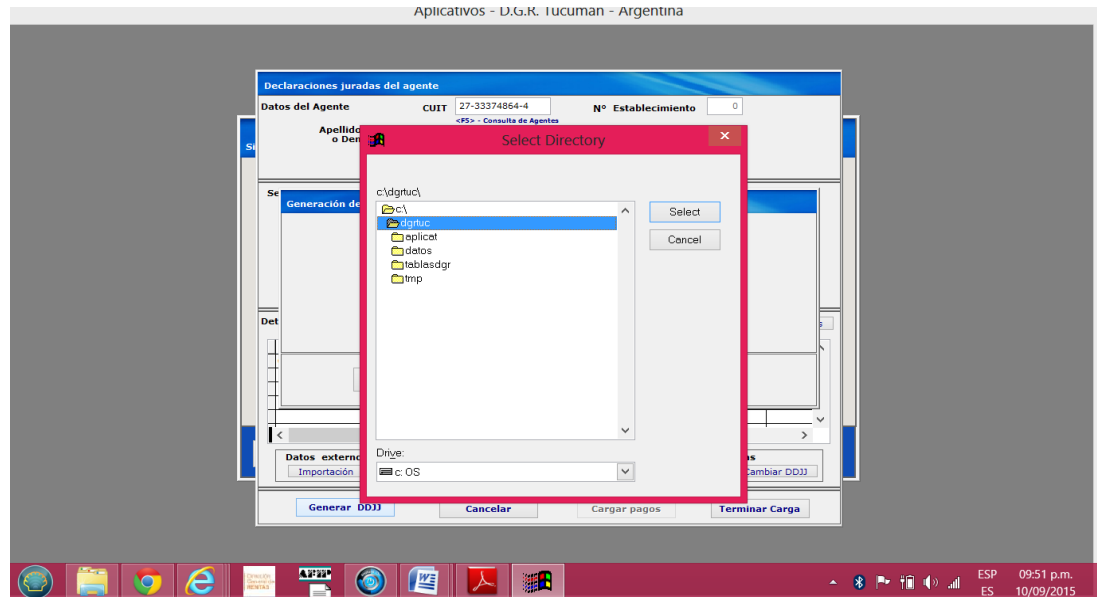


En ella se visualiza el importe total retenido y nos posibilita realizar una “Vista Previa” para tener una apreciación de la DDJJ antes de su generación.

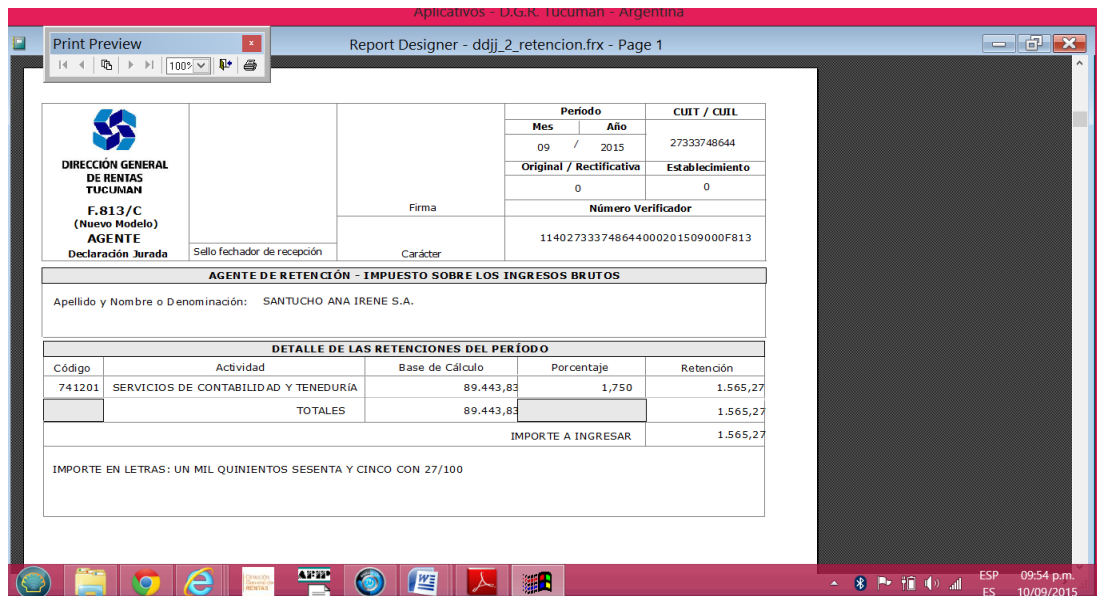


Una vez verificado el importe total retenido, en la opción “**Generar**”, el aplicativo graba la información en un archivo con extensión ZIP,


permitiendo guardar el mismo en el directorio de la PC, para su posterior presentación.



Como siguiente paso, el aplicativo muestra la DDJJ definitiva habilitando la opción de imprimir la misma.



Para concluir con lo descripto en este apartado creemos que es oportuno mostrar, como ejemplo, una declaración.

 DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS TUCUMÁN F.813/C (Nuevo Modelo) AGENTE Declaración Jurada			Periodo		CUIT / CUIL
			Mes	Año	27333748644
			09 /	2015	
			Original / Rectificativa		Establecimiento
			0		0
		Número Verificador		114027333748644000201509000F813	
Sello fechador de recepción		Firma	Carácter		

AGENTE DE RETENCIÓN - IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS				
Apellido y Nombre o Denominación: SANTUCHO ANA IRENE S.A.				

DETALLE DE LAS RETENCIONES DEL PERÍODO				
Código	Actividad	Base de Cálculo	Porcentaje	Retención
741201	SERVICIOS DE CONTABILIDAD Y TENEDURÍA	89.443,83	1,750	1.565,27
	TOTALES	89.443,83		1.565,27
IMPORTE A INGRESAR				1.565,27

IMPORTE EN LETRAS: UN MIL QUINIENTOS SESENTA Y CINCO CON 27/100

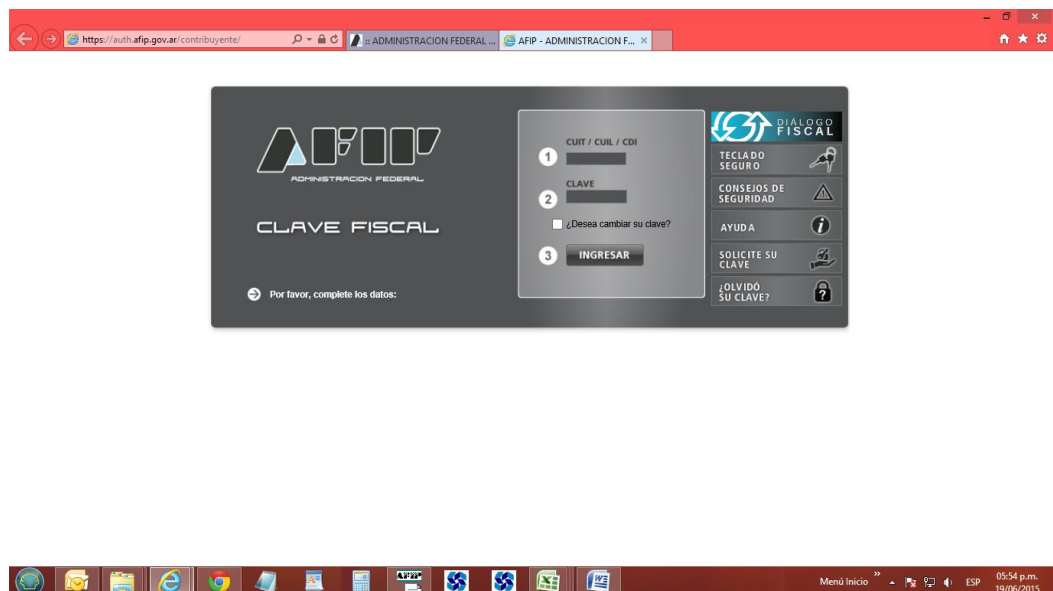
Declaro que los datos consignados en este formulario son correctos y completos y que he confeccionado la presente Declaración Jurada utilizando el programa aplicativo (software) entregado y aprobado por la DGR, sin omitir ni falsear dato alguno que

3.- Presentación de la Declaración Jurada propiamente dicha

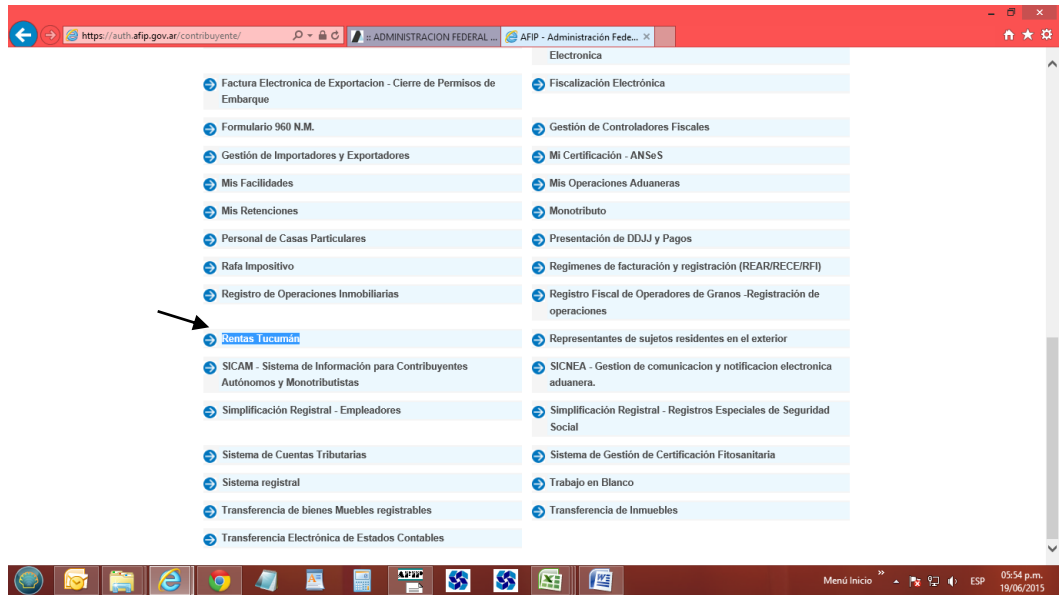
Una vez que contamos con el archivo que genera el Aplicativo, debemos ingresar en la Página de AFIP (www.afip.gob.ar) y presionar en el recuadro “Acceso con Clave Fiscal”.



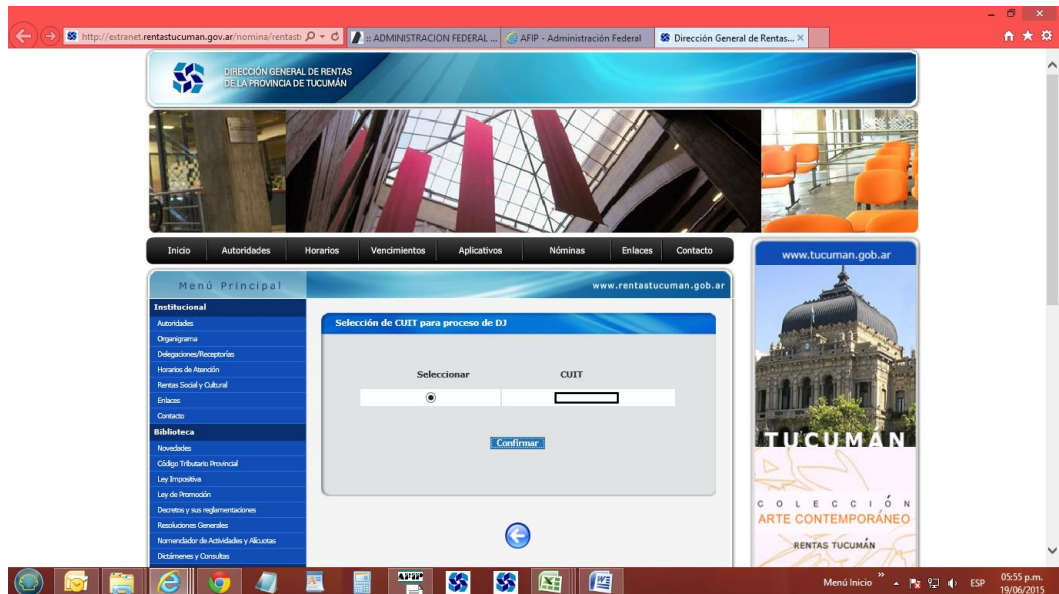
Se debe ingresar el CUIT y la Clave Fiscal del agente y presionar el botón “Ingresar”.



El sistema desplegará el listado de servicios que tiene incorporados a su Clave Fiscal. Se deberá presionar sobre el servicio que se desea utilizar, en este caso ingresaremos en el Servicio “Rentas Tucumán”.

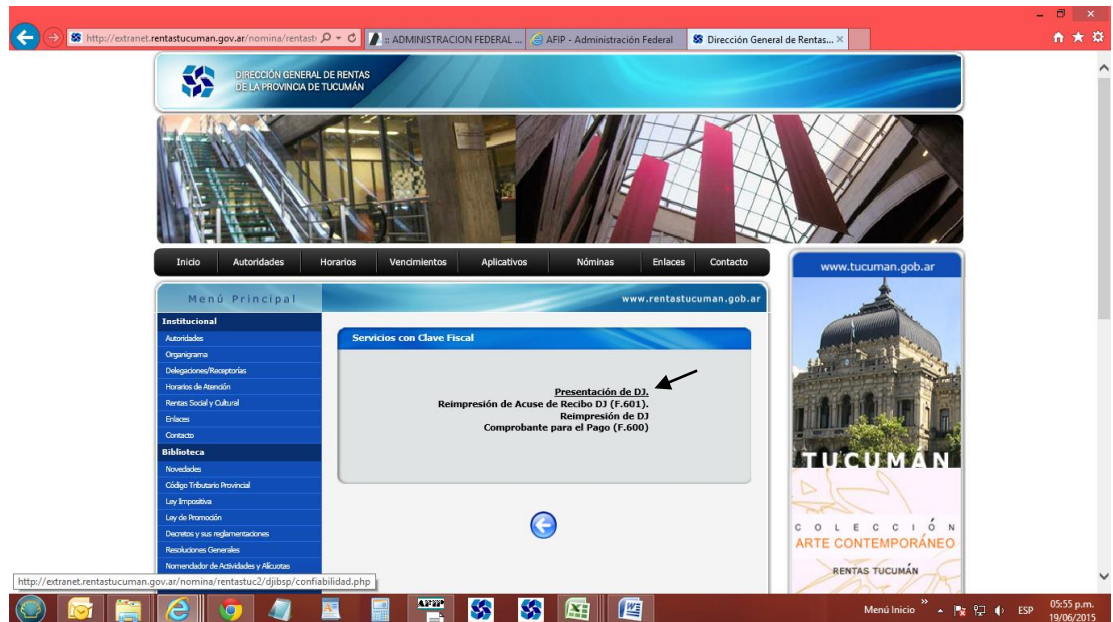


El sistema de AFIP inmediatamente se conecta con la Página de la Dirección General de Rentas permitiéndonos obtener la información que requerimos.

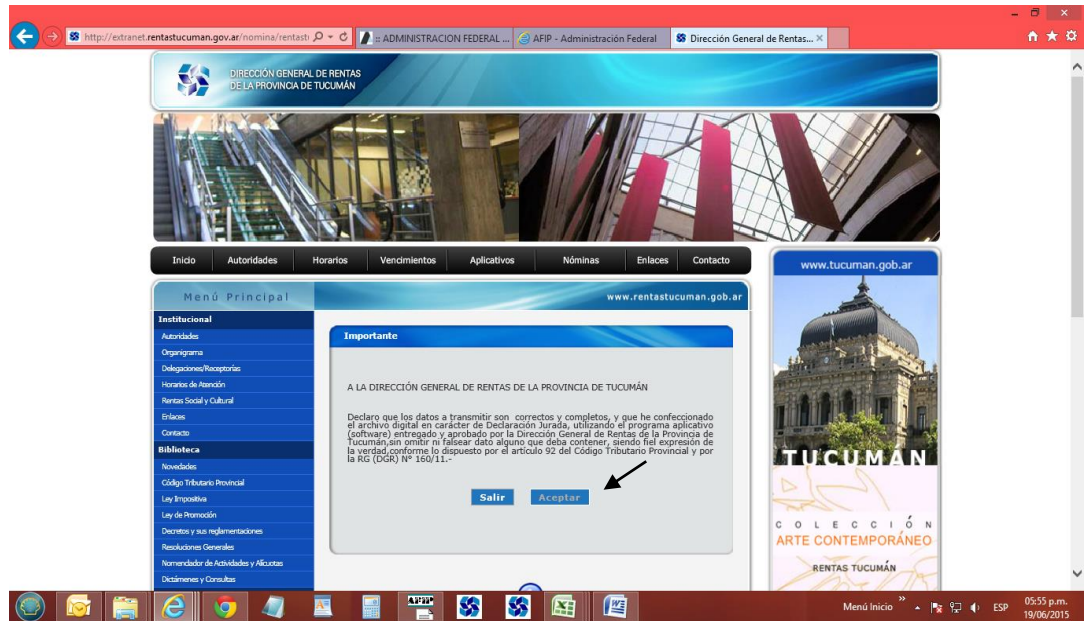


Si la CUIT del administrador que se validó corresponde a un sujeto autorizado a presentar declaraciones juradas de varias firmas, aparecerá una pantalla en donde se muestran todas las CUIT que le fueron delegadas. En este caso puntual estamos autorizados solo para una empresa.

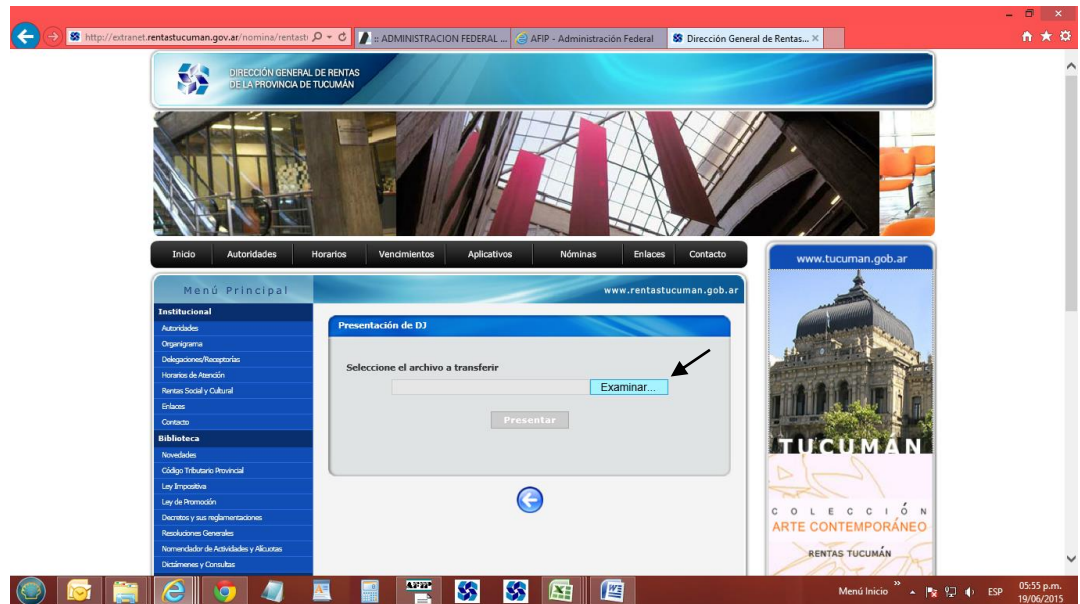
En caso de contar con varias empresas se deberá seleccionar el N° de CUIT de una de ellas para realizar cualquiera de las cuatro opciones que se detallan en la página siguiente.



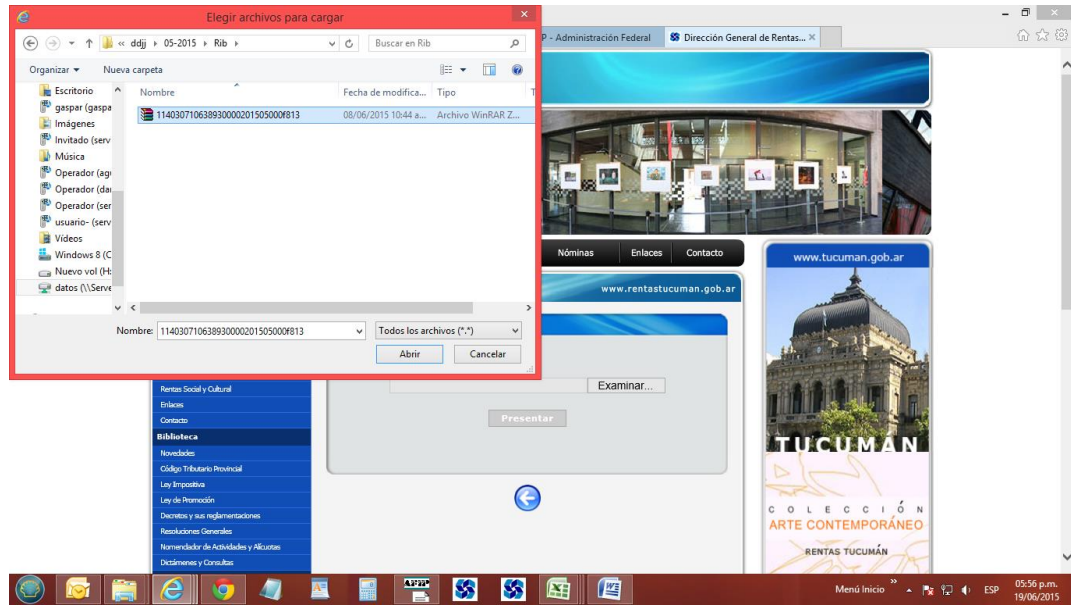
En la opción “**Presentación de DJ**” se abrirá la pantalla que contiene la fórmula de juramento, en donde declaramos que los datos a ingresar son correctos y completos.



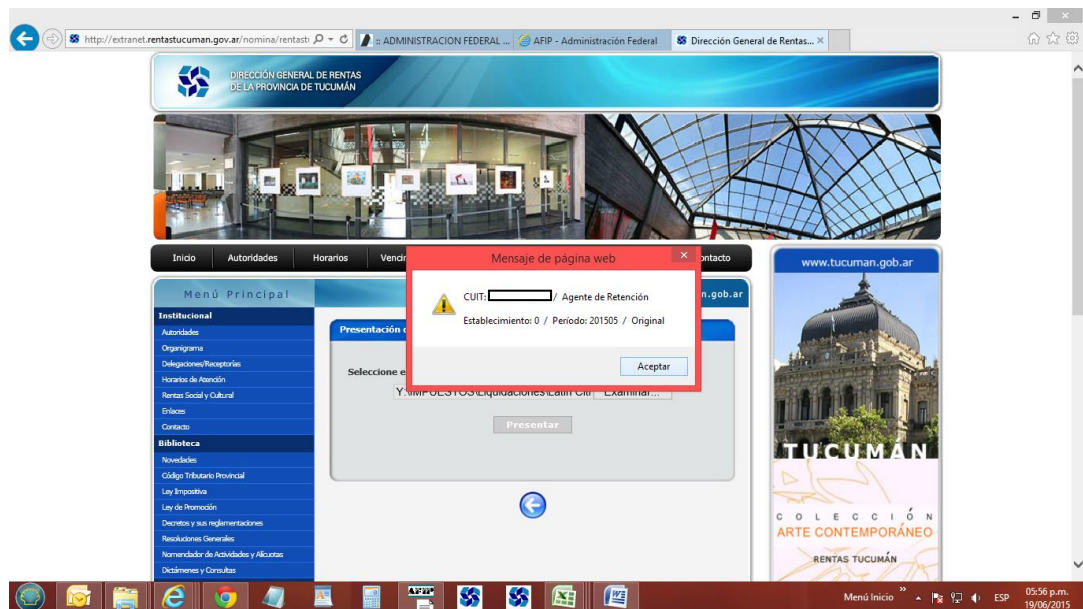
Al presionar el botón “Aceptar”, el sistema habilitará la siguiente pantalla:



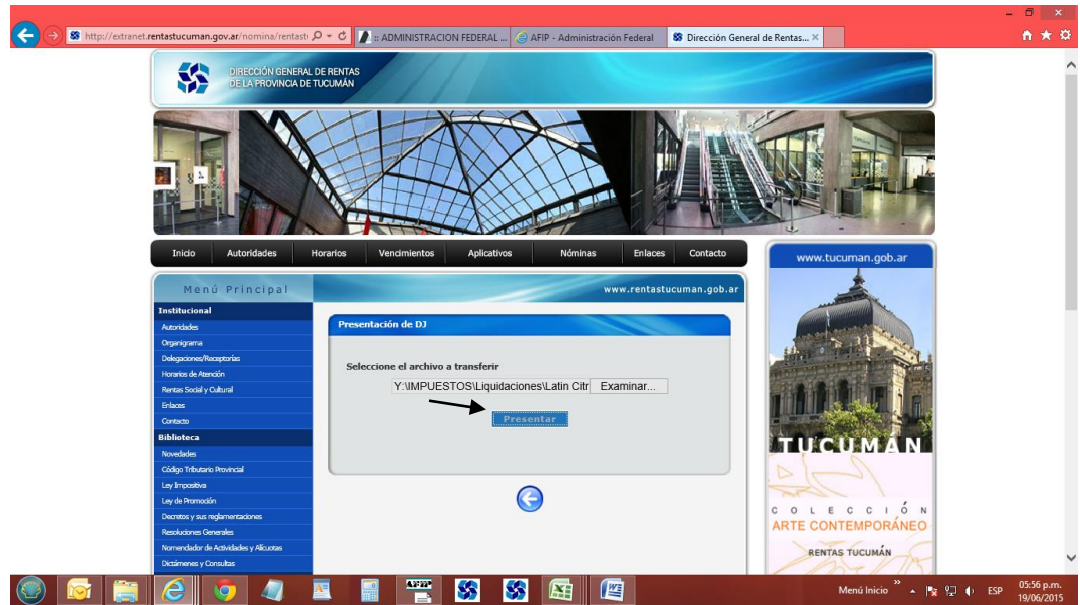
Presionando la opción “Examinar”, buscamos el archivo, generado por el aplicativo, en el directorio de la PC.



Una vez seleccionado el archivo, el sistema refleja un resumen de la operación que está próxima a realizarse y confirmarse, indicando el CUIT, Impuesto, Período y secuencia de la Declaración Jurada a presentarse.



Para concluir con el proceso de presentación de una Declaración Jurada, se deberá presionar el botón "Presentar".



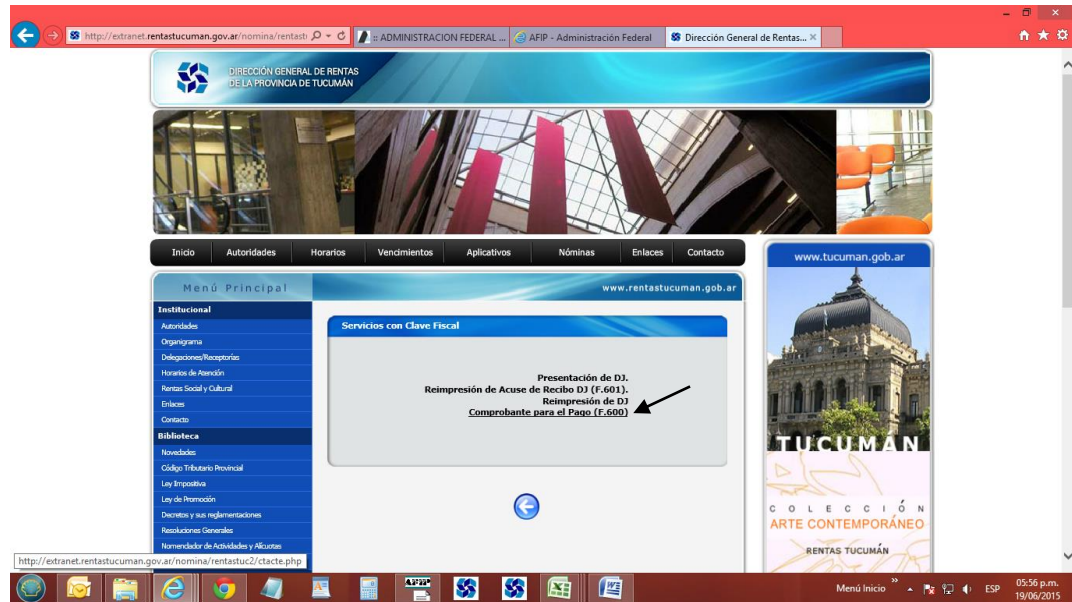
Como última acción, el sistema nos arroja el comprobante que corresponde al acuse de presentación de la declaración jurada. Esto nos comprueba que la presentación ya fue realizada.

A continuación mostramos un ejemplo de un Acuse de Presentación:

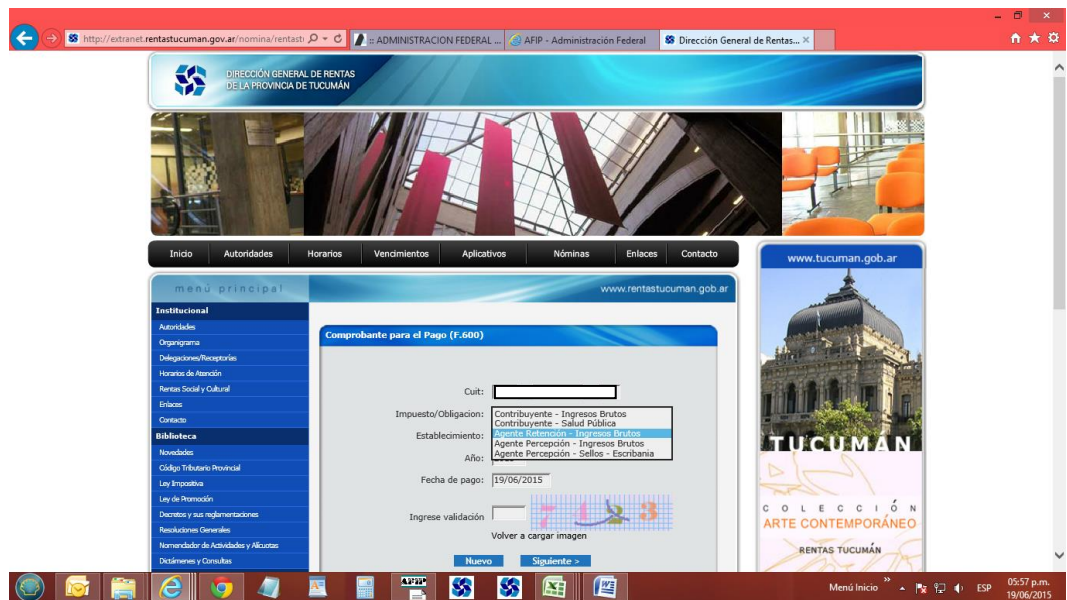
Dirección General de Rentas Provincia de Tucumán		F.801
Presentación de DJ por Internet Acuse de recibo de DJ		
Formulario	F.813/C (Nuevo Modelo) - Presentación DJ	
Cuit	<input type="text"/>	
Establecimiento	0	
Impuesto	11	
Concepto	40	
Agente	Retención	
Período	201505	
Tipo DJ	Original	
Fecha de Vencimiento	11/06/2015	
Fecha de Presentación	08/06/2015	
Usuario autenticado por	AFIP (Clave Fiscal)	
Código verificador de integridad: 00A87DFF8481CDBA3007F80563498BDA		
Conserve este Acuse de Recibo como comprobante de presentación		
Datos sujetos a verificación:		

4.- Obtención del Comprobante de Pago

Junto a la opción “Presentación de DJ” también encontramos la opción de “**Comprobante para el Pago (F.600)**”.

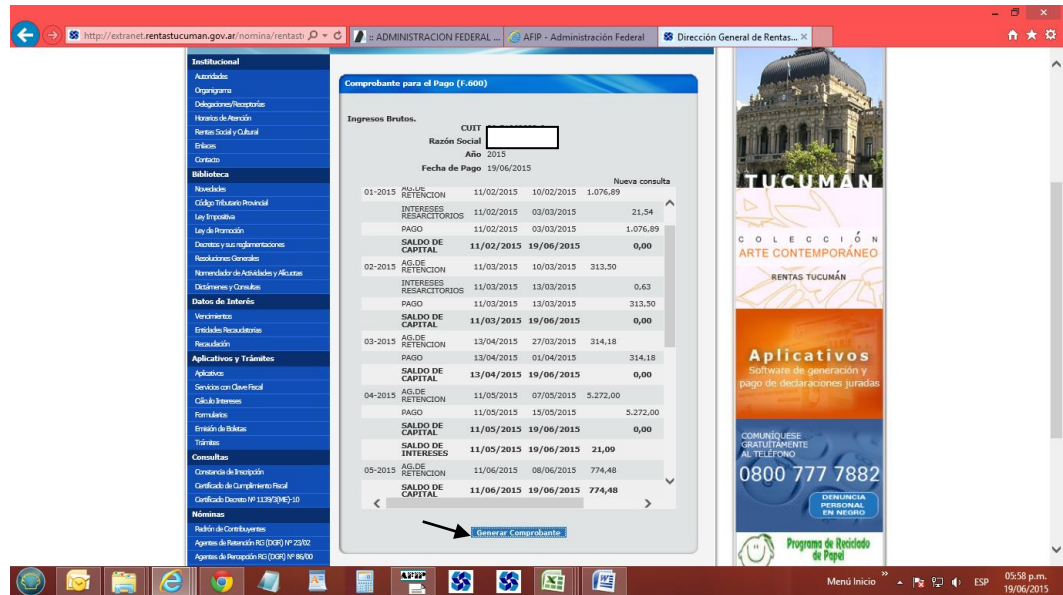


Cuando ingresamos en esta opción, figura el N° de CUIT, debiendo el contribuyente seleccionar el tipo de impuesto a ingresar, año, fecha de pago y el número de validación.

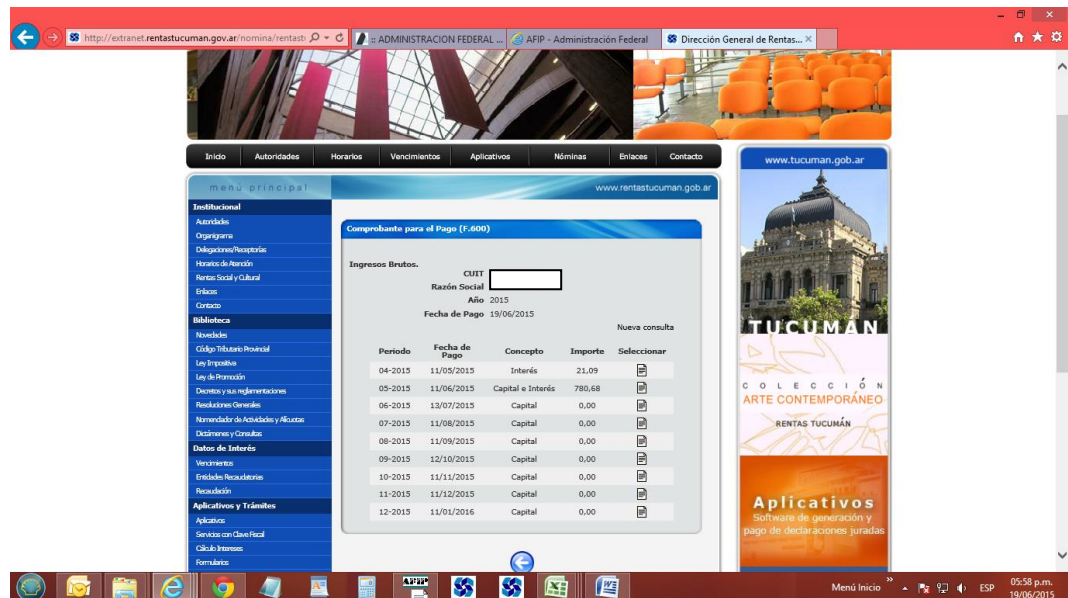


En la próxima pantalla se muestran las posiciones que el contribuyente declaró, indicando el estado de las mismas:

- Adeudadas: informando capital e intereses a pagar.
- Abonadas: informando fecha de pago y el importe abonado.

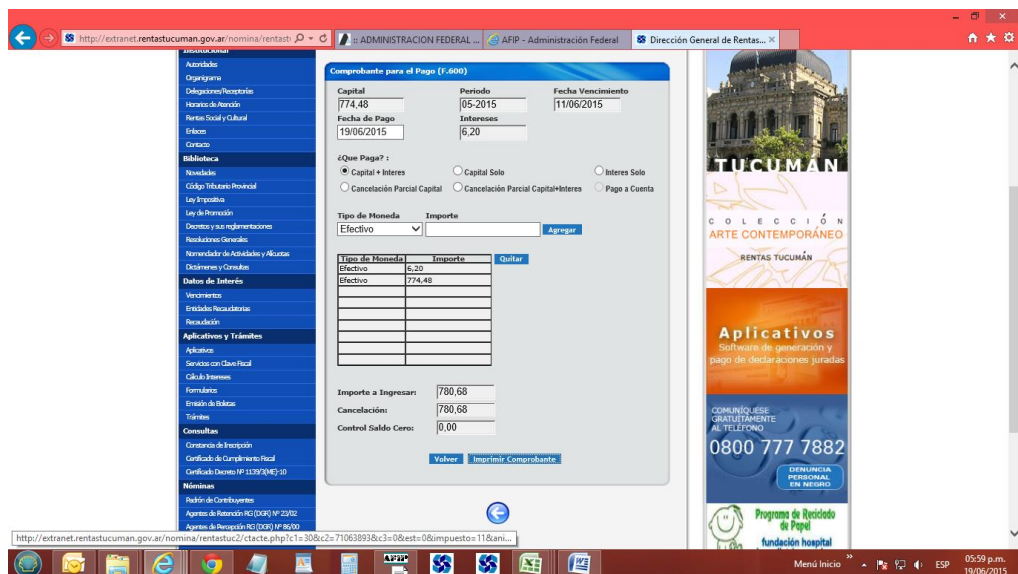


Al seleccionar la opción **“Generar Comprobante”**, se listan los períodos adeudados, permitiéndonos elegir aquella posición que deseamos regularizar:

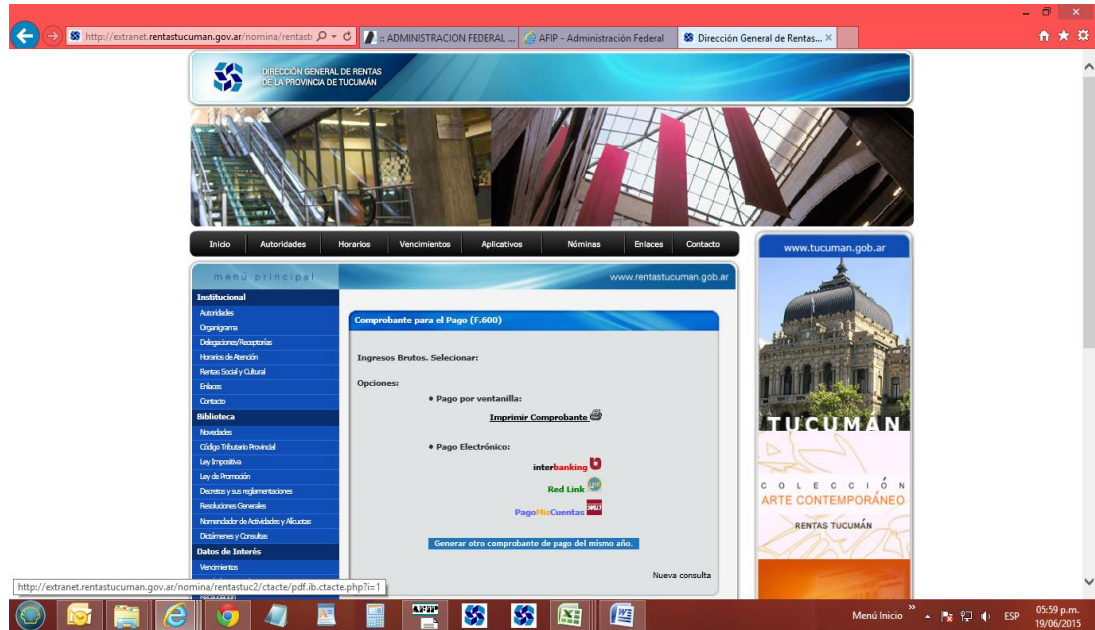


La siguiente pantalla refleja:

- período a regularizar.
- capital a cancelar.
- fecha de pago: coincide con la que se ingresó previamente.
- Intereses resarcitorios: calculados desde la fecha de vencimiento hasta la fecha de pago indicada.
- tipo de moneda de pago: el sistema nos otorga las siguientes formas de pago:
 - Efectivo.
 - Cheque 24 o 48 hs.
 - Ley N° 8148.
 - Ley N° 8213.
- opciones de pago: en este ítem debemos elegir alguna de las siguientes alternativas:
 - Capital más interés.
 - Capital solo.
 - Interés solo.
 - Cancelación parcial del capital solo.
 - Cancelación parcial de capital más intereses.



Una vez confirmados los datos, el sistema habilita la próxima ventana:



Como se puede observar, rentas nos proporciona dos formas de cancelar la obligación:

- 1) Pago por ventanilla.
- 2) Pago Electrónico.

1) Al ingresar en la opción pago por ventanilla podemos **“Imprimir el Comprobante”**. Este consta de tres cuerpos: uno para el Contribuyente, otro para el Banco o Entidad Recaudadora y otro para Rentas.

2) A través de la modalidad del Pago Electrónico, rentas facilita la cancelación de la deuda por medio de los siguientes sistemas: Interbanking, Red Link o Pagos Mis Cuentas.

A modo de ejemplo ilustramos cómo es el volante de pago que se obtiene en el apartado 1).

CAPITULO VIII

SALDO A FAVOR

Sumario: 1.- Origen del Saldo a Favor. 2.- Utilización del Saldo a Favor en Tucumán: a) Certificados de No Retención, b) Compensación, c) Pedido de Devolución.

1.- Origen del Saldo a Favor

Debido a la multiplicidad de regímenes de retención y percepción del impuesto sobre los ingresos brutos que se aplican en Tucumán como también en otras provincias, puede suceder que una misma operatoria sufra, en sus diferentes etapas, este tipo de exigencias para el anticipo del impuesto.

Ejemplo:

- Al momento de importar materia prima: sufren percepciones aduaneras.
- En la compra de materias primas a nivel local: sufren percepciones en las compra de insumos.
- Cuando venden el producto final: tributan el impuesto por el método de lo devengado.
- Cuando cobran la venta: el comprador les realiza la retención correspondiente.
- Si depositan el cheque en un banco: se aplica el régimen de recaudaciones bancarias sobre cuentas bancarias.

Esto demuestra que, en ocasiones, los créditos generados por dichas retenciones y percepciones terminan superando el impuesto determinado generándose el correspondiente saldo a favor.

En caso de persistir dicha situación, este adelantamiento de la tributación podría provocar hasta un perjuicio financiero generando una continua acumulación de saldos a favor de muy difícil recuperación.

Este saldo a favor puede ser utilizado de diferentes formas:

1- Compensar contra otras obligaciones tributarias dependientes de la misma repartición y a nombre del mismo contribuyente: como ser el Impuesto a la Salud Pública, el Impuesto Inmobiliario o el Impuesto Automotor. Aunque en algunas provincias este procedimiento no esté reglamentado.

2- Devolución: esta solicitud contiene requisitos comunes a todas las jurisdicciones, como ser la inexistencia de deuda en otro tributo dependiente de la Dirección General de Rentas. En caso de existir deuda, se produce primero la compensación del saldo a favor existente, a modo de cancelar la deuda determinada. Una vez aceptada la compensación, se puede culminar con el pedido de devolución y adquirir finalmente el real saldo a favor.

3- Transferencia de saldos a favor de un contribuyente a otro: esta es una situación no prevista en todas las provincias, por ejemplo en Tucumán dicha posibilidad no está regulada. Por lo que se debe consultar en cada una de ellas como se puede obtener esta facilidad.

4- Certificado de No Retención y/o No Percepción: esta opción, a diferencia de las alternativas enumeradas precedentemente, solo nos permite frenar la excesiva acumulación de saldos a favor. Si se cumple con los requisitos necesarios para contar con estas constancias, Rentas nos otorga un período en el cual estamos libres de sufrir retenciones o percepciones, causando que el saldo a favor que poseemos se pueda consumir prontamente.

Al hacer uso de algunos de los procedimientos mencionados anteriormente, los contribuyentes son sometidos a Inspecciones Fiscales

(Fiscalizaciones), donde el organismo de recaudación verifica que están en condiciones de gozar de dichos beneficios.

El cumplimiento de los plazos en estos trámites es poco frecuente, debido a la habitual y recurrente burocracia con la que nos encontramos en las diferentes reparticiones gubernamentales al momento de realizar algún tipo de diligencia, por lo que se debe considerar en muchos casos la intervención de profesionales para plantear medidas de pronto despacho.

Conclusión, cuando el contribuyente adquiere un elevado saldo a favor, es importante actuar lo antes posible ante éste, de modo que el trámite sea resuelto y se logre disponer de dicho crédito no permitiendo que se convierta en un inconveniente financiero.

2.- Utilización del Saldo a Favor en Tucumán

Comenzaremos a desarrollar cada alternativa enunciada contemplando los formularios y requisitos requeridos en la Provincia de Tucumán específicamente:

a) Certificados de No Retención y/o No Percepción:

Estos beneficios están regidos por la Resolución General N° 98/2014 que establece lo siguiente: “Cuando un contribuyente posee un saldo favorable en el impuesto sobre los ingresos brutos, al igual que aquéllos cuya única actividad desarrollada se encuentre exenta del impuesto o beneficiada con la alícuota del cero por ciento (0%), podrá solicitar su exclusión como sujetos pasibles de percepción y de retención de los regímenes establecidos por esta Dirección General de Rentas en el citado gravamen, mediante su incorporación en la Resolución General N° 90/2014²⁸”. Resolución que será explicada posteriormente.

El saldo favorable al cual se refiere el párrafo anterior, será aquél no absorbido que surja de la declaración jurada presentada por el propio responsable correspondiente al anticipo del mes calendario anterior al de la

²⁸ Art. 1 R.G. 98/2014.-

fecha de presentación de la solicitud, en la medida que dicho saldo o declaración jurada no haya sido impugnada, aún cuando el mismo se encuentre sujeto a verificación administrativa.

La solicitud de exclusión deberá efectuarse en las dependencias habilitadas a tales efectos, mediante nota²⁹ por la cual se acrediten los extremos respectivos para su procedencia, con la debida identificación del solicitante y firma del responsable o autorizado con acreditación del carácter invocado.

Cuando fuera solicitada por poseer saldo favorable no absorbido en el impuesto, deberá acompañarse detalle de los ingresos proyectados para la jurisdicción de Tucumán correspondiente a los doce meses posteriores a aquél del cual surja el mismo.

Se procederá al archivo sin más trámite, cuando se verifique respecto al solicitante la falta de cumplimiento del deber de presentación de declaración jurada, que como contribuyente y/o responsable se encuentre a su cargo, así como también cuando la falta de cumplimiento de dicho deber se verifique durante la tramitación de la correspondiente solicitud o cuando el solicitante posea deudas por obligaciones tributarias vencidas y exigibles al momento de la presentación o durante la sustanciación de la misma.

Cuando resulte procedente la exclusión como sujeto pasible de percepción y de retención, será otorgada con una vigencia semestral de año calendario.

La vigencia de las exclusiones operará de la siguiente forma:

A. las solicitadas hasta el 30 de octubre de cada año, en el primer semestre del año calendario siguiente (de Enero a Junio).

B. y las solicitadas hasta el 30 de abril, en el segundo semestre del correspondiente año calendario (de Julio a Diciembre).

²⁹ Ver modelo de nota en página 59.-

No corresponde dejar inadvertido que Rentas aprovecha esta Resolución para fijar también hasta cuándo debe ser presentada la nota correspondiente, indicando los meses de Octubre y Abril respectivamente.

Dejamos asentado anteriormente que analizaríamos la R.G. N° 90/2014 y la misma aclara los siguientes puntos:

- Los contribuyentes excluidos como sujetos pasibles serán consignados en un Anexo que forma parte integrante de esta normativa.

- Si bien hasta los meses de Octubre y Abril se debe iniciar el trámite, esta norma establece que Rentas procederá a evaluar el mantenimiento de la exclusión semestralmente en los meses de Junio y Diciembre.

- Pone como requisito indispensable que la exclusión opera siempre que los contribuyentes acrediten inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

- Culmina señalando que se dispondrá de una nómina de los contribuyentes excluidos en la página web de esta autoridad, bajo el link denominado "Excluidos de Percepciones y Retenciones", la que será actualizada semestralmente.

- La misma entra en vigencia a partir del 1° de Enero de 2015, inclusive.

Llegando a una conclusión de cómo es el proceso del trámite:

- Hasta los meses de Abril (para que la constancia tenga vigencia durante el 2° Semestre del Año) o hasta Octubre (para que la vigencia corresponda al 1° semestre del año) se debe ingresar la solicitud correspondiente, la que habilita el análisis de si corresponde o no estar excluidos.

- Durante los meses de Mayo y Junio (para el 2° semestre) o durante Noviembre y Diciembre (1° semestre) Rentas analiza cada caso, informando a fines de Junio o Diciembre la Nómina definitiva de los

contribuyente excluidos como sujetos pasibles de retenciones y percepciones.

▪ Como último paso, recibimos por correo constancia otorgada por Rentas, y según el caso que se trate tendrá vigencia en el 1º y 2º semestre del año.

Ilustraremos a modo de ejemplo:

- Modelo de solicitud que Rentas exige para iniciar este trámite.

- Modelo de Constancia de No Retención.

MULTINOTA- 4 A

**MODELO DE SOLICITUD DE EXCLUSIÓN DE LOS REGÍMENES
DE PERCEPCIÓN Y RETENCIÓN - RG (DGR) N° 98/14**

1ª Vez/ RENOVACION

A- DATOS GENERALES

1. APELLIDO Y NOMBRE O RAZON SOCIAL:.....

2. INGRESOS BRUTOS N° (LOCAL/C.M.):.....

3. C.U.I.T. N°:

4. DOMICILIO FISCAL:.....

5. TELEFONO:..... FAX:.....

6. E MAIL:.....

7. DETALLE DE ACTIVIDADES DESARROLLADAS:

CODIGO	DESCRIPCIÓN	ALÍCUOTA
.....
.....

B-DETALLE DE LOS ELEMENTOS DE PRUEBA QUE SE APORTAN

- ULTIMA DDJJ ANUAL VENCIDA Y PRESENTADA DEL IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS Y DDJJ DE ANTICIPOS MENSUALES (ULTIMOS 3 MESES A LA FECHA DE SOLICITUD).
- EN EL CASO DE CONTRIBUYENTES NO OBLIGADOS A PRESENTAR DDJJ SEGÚN RG (DGR) N° 160/11 (SIAPRE): COPIA SIMPLE DE LOS ANEXOS F.904/A, F.904/B y F.904/C POR LOS ULTIMOS 6 (SEIS) ANTICIPOS MENSUALES.
- CONSTANCIA DE INSCRIPCION EN AFIP.
- OTROS:.....

C-INGRESOS BRUTOS PROYECTADOS CORRESPONDIENTE A LOS PRÓXIMOS 12 MESES CON RESPECTO A LA FECHA DE LA PRESENTE SOLICITUD.

MES/AÑO	CÓDIGO ACTIVIDAD	MONTO IMPONIBLE	ALÍCUOTA	ANTICIPO

FIRMA
(CERTIFICADA ACREDITANDO
EL CARÁCTER QUE INVOCA)

Expediente N° 2011/0026207/0376/L
Nro. CERTIFICADO: 000006483

CONSTANCIA DE NO RETENCION
IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS
RESOLUCION GENERAL 23/02 Y MODIFICATORIAS

Validez de la Constancia Hasta el: 31/03/2012

LA DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS DE LA
P [REDACTED] CUMAN HACE CONSTAR que el Contribuyente:
LATIN CITRUS S.A.
ins [REDACTED] n el impuesto Sobre los Ingresos Brutos con el
N° 924558782 [REDACTED]
C.U.I.T. N° 30-71063893-0
actividad 0151390--ELABORACIeN DE FRUTAS, HORTALIZAS Y LEGUMBRES
DESHIDRATADAS O DES
con domicilio en RUTA NACIONAL 157 KM. 23 BELLA VISTA (CP 4168)
TUCUMAN
ha presentado solicitud de encuadramiento en las disposi-
ciones del Art.9 último párrafo de la R.G. N° 23/02 y modif.
y de la R.G. N° 67/00 y modif. "CONSTANCIA DE NO RETENCION".
Por lo tanto se expide la presente Constancia de No Retención
del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos, con validez desde la
fecha de expedición, y solo para ser presentado ante el AGENTE
DE RETENCION.-

-----San Miguel de Tucumán, 29 de Septiembre del 2011

FIRMA JEFE A/C SECCION AGENTES RETENCION, PERCEPCION y RECAUDACION	FIRMA JEFE DEPARTAMENTO RECAUDACION
--	--

27378

Como se puede observar, la misma contiene los siguientes datos:

- ✓ Expediente que incluye el análisis realizado para otorgar la constancia.
- ✓ N° del Certificado.
- ✓ Validez de la Constancia.
- ✓ Razón Social del Contribuyente.
- ✓ N° de Inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

- ✓ CUIT del Contribuyente.
- ✓ Actividad que se desarrolla.
- ✓ Domicilio Fiscal del Contribuyente.

b) Compensación

No existe una Resolución que reglamente este tipo de pedido. Rentas de Tucumán solo hace mención, en su Código Tributario Provincial, de su facultad de compensar de oficio saldos acreedores de contribuyentes con deudas pertenecientes a estos mismos respecto a otro tributo regulado por esta repartición.

No obstante, existe una Solicitud, confeccionado por Rentas, que se debe presentar a los fines de iniciar el procedimiento. Este modelo consta de dos partes que a continuación detallamos:

-Primera Parte: hace referencia al contribuyente titular del saldo a favor y al origen del mismo. Los datos a completar son:

- ❖ Persona autorizada a pedir la compensación invocando el carácter que reviste.
- ❖ Impuesto del cual surge el saldo a favor que se utilizará para realizar la compensación.
- ❖ Datos del Contribuyente: razón social, CUIT, domicilio fiscal y teléfono de contacto.
- ❖ Origen del saldo favorable:
 - Selección del Impuesto del que proviene el saldo a favor aclarando si el contribuyente está inscripto a Nivel Local o en Convenio Multilateral.
 - Informar el último anticipo vencido y presentado, que será del cual se disminuirá el saldo a favor rectificando dicho período.
 - Indicar el importe del saldo favorable del período anterior (subtotal 2). Este hace referencia al saldo a favor resultante del período fiscal

anterior (año anterior) neto de los anticipos mensuales determinados y de otras compensaciones que se hubiesen solicitado a la fecha.

- Mencionar si el saldo a favor fue producto de acumulación de retenciones sufridas, de un certificado de crédito fiscal obtenido, o se aclara si es por otro motivo.

- ❖ Si existe alguna compensación realizada anteriormente, se señala el número de expediente mediante el cual fue ingresada la solicitud.

-Segunda Parte: se establece el destino de la compensación detallando:

- ❖ Impuesto a compensar
- ❖ Padrón/Dominio: en caso de que el impuesto a compensar sea Inmobiliario o Automotor se indica a que padrón Inmobiliario o Dominio o Patente se desea compensar.

- ❖ Anticipo/Cuota: se detalla el período adeudado a compensar.

- ❖ Capital, Interés y Total.

Cabe destacar que al pie de la nota contiene un detalle de la documentación que se debe adjuntar a la misma:

1. Fotocopia del DNI de quien suscribe.
2. Fotocopia de la documentación que acredite la personería invocada.
3. Constancia de Inscripción donde figure el último domicilio fiscal declarado.
4. Copia de la Declaración Jurada de la cual surge el saldo favorable y su rectificación desafectando el mismo.
5. Copia de la Declaración Jurada del Impuesto al que se destina la compensación.

Por último, señalamos que la misma nota establece dos requisitos:

- ✓ Debe registrar igual titularidad el Impuesto Origen y Destino del saldo favorable.

- ✓ Iniciar un expediente por cada Impuesto a compensar.

Una vez iniciado el expediente, en un determinado tiempo, Rentas notifica mediante Resolución si el resultado es favorable o no. En caso de no serlo, indica los motivos por los cuales deniega el pedido de compensación.

A continuación ilustra modelo de solicitud:

Periodo Fiscal 2015

Sres.
Dirección General de Rentas
Presente

Ref: SOLICITUD DE COMPENSACION

El que suscribe _____, DNI N° _____, en carácter de _____, se dirige a Uds. a fin de solicitar autorice la compensación del saldo favorable registrado en el Impuesto _____, según el siguiente detalle:

DATOS DEL CONTRIBUYENTE

Apellido y Nombre o Razón Social: _____
CUIT: _____
Domicilio Fiscal: _____
Teléfono: _____

ORIGEN DEL SALDO FAVORABLE

Impuesto Ingresos Brutos Local
 Salud Pública Convenio Multilateral
 Otros _____ Inscripción N° _____

Ultimo Anticipo vencido: _____
Saldo Favorable periodo anterior(subtotal 2): \$ _____

Saldo Favorable generado por

Retenciones, Percepciones y/o Rec. Bancarias
 Certificado de Crédito Fiscal Ley N° 7938
 Otros _____

Solicitud de compensación anterior NO
 SI. Expte.N° _____

DESTINO DEL SALDO FAVORABLE SEGÚN ANEXO

Firma y Aclaración

Documentación a Adjuntar:

- Fotocopia de DNI de quien suscribe.
- Fotocopia de la documentación que acredite la personería invocada (F.902, Acta Constitutiva, Estatutos, Poder, etc.).
- F.901 o CM01/02 donde figure el último domicilio fiscal declarado.
- Fotocopia de la DJ de la cual surge el saldo favorable y su rectificación desafectando el mismo.
- Compensación con SALUD PUBLICA: fotocopia del acuse de recibo o DJ intervenida por el banco del período a compensar.
- Contribuyentes del SARET: Fotocopia de los Anexos F.904/A, B y/o C correspondientes a los periodos no prescriptos o desde donde comienza el saldo favorable, lo que sea posterior (solo para saldo generado por Ret/Perce/Rec.Bancarias).
- Contribuyentes que no presentan por SIAPRE ni SARET: Fotocopia de las DDJJ (F.904) y los Anexos F.904/A, B y/o C correspondientes a los anticipos y periodos no prescriptos o desde donde comienza el saldo favorable (lo que sea posterior)

Se recuerda que debe registrar igual titularidad el Impuesto Origen y Destino del saldo favorable y que se comienza a compensar la deuda mas antigua no prescripta de cada padrón o dominio.

Nota: Un expediente por cada Impuesto a Compensar.

Desafectar saldo en la DJ rectificativa del anticipo en el cual registra saldo favorable.
Intereses hasta fecha de presentación de solicitud o desafectación de saldo favorable, lo que sea posterior.

Periodo Fiscal 2015

ANEXO
DESTINO DEL SALDO FAVORABLE

Impuesto: _____

Padrón/Dominio	Anticipo /Cuota	Capital	Interés	Total
TOTAL				

Impuesto: _____

Padrón/Dominio	Anticipo/Cuota	Capital	Interés	Total
TOTAL				

Impuesto: _____

Padrón/Dominio	Anticipo/Cuota	Capital	Interés	Total
TOTAL				

TOTAL A COMPENSAR: \$ _____

Firma y Aclaración

- Documentación a Adjuntar:
- Fotocopia de DNI de quien suscribe.
 - Fotocopia de la documentación que acredite la personería invocada (F.902, Acta Constitutiva, Estatutos, Poder, etc.).
 - F.901 o CM01/02 donde figure el último domicilio fiscal declarado.
 - Fotocopia de la DJ de la cual surge el saldo favorable y su rectificación desafectando el mismo.
 - Compensación con SALUD PUBLICA: fotocopia del acuse de recibo o DJ intervenida por el banco del período a compensar.
 - Contribuyentes del SARET: Fotocopia de los Anexos F.904/A, B y/o C correspondientes a los períodos no prescriptos o desde donde comienza el saldo favorable . lo que sea posterior (solo para saldo generado por Ret/Perc/Rec.Bancarias).
 - Contribuyentes que no presentan por SIAPRE ni SARET: Fotocopia de las DDJJ (F.904) y los Anexos F.904/A, B y/o C correspondientes a los anticipos y períodos no prescriptos o desde donde comienza el saldo favorable (lo que sea posterior)
- Se recuerda que debe registrar igual titularidad el Impuesto Origen y Destino del saldo favorable y que se comienza a compensar la deuda mas antigua no prescripta de cada padrón o dominio.
- Nota: Un expediente por cada Impuesto a Compensar.
- Desafectar saldo en la DJ rectificativa del anticipo en el cual registra saldo favorable.**
- Intereses hasta fecha de presentación de solicitud o desafectación de saldo favorable, lo que sea posterior.**

c) Pedido de Devolución

Para este caso tampoco existe una Resolución que reglamente este proceso, como así tampoco existe un modelo de nota para solicitarlo.

Solo se obtiene información del trámite si uno, como contribuyente, se acerca a consultar en la Repartición.

Lo que se requiere para realizar este pedido es, como ya se indicó anteriormente, no tener ningún tipo de deuda, ya que en caso de existir primero será necesario solicitar su compensación.

Se debe ingresar por Mesa de Entradas una nota confeccionada por el mismo contribuyente mencionando el importe exacto por el que se solicita la devolución. Como también se debe realizar una rectificativa para desafectar el saldo a favor, se debe distinguir el período en el cual se realiza la disminución del saldo favorable.

La documentación que acompaña esta nota coincide con la solicitud de compensación: copia de DNI y documentación que acredite la personería invocada del interviniente; copia de la declaración jurada en la cual surge el saldo a favor y la correspondiente rectificativa; constancia de inscripción donde se verifica el domicilio fiscal declarado.

Cabe destacar que los modelos de notas añadidos son modificados frecuentemente, generalmente cada año surge un nuevo modelo. Por lo que será necesario estar actualizados con respecto a estos cambios.

CONCLUSION

El Convenio Multilateral de fecha 18/8/1977 es la normativa que rige actualmente, a pesar de su antigüedad. Tiene por objeto evitar la superposición de los impuestos locales sobre los ingresos brutos cuando una empresa realiza actividad gravable en más de una provincia, es decir, trascendiendo los límites de ella.

Cuando se redactó el Convenio Multilateral, en el año 1977, existía una realidad que no es la misma que la que existe hoy. Sin embargo, es lo que tenemos y a él hay que atenerse. La Comisión Arbitral se lleva de su letra, pero no del espíritu con el que se creó. Y lo que es peor, algunas provincias fuerzan la interpretación de algunos artículos a su favor, dejando de lado algo que debe primar en toda apreciación de una norma como ser la verdadera intención del legislador y la realidad económica actual.

Por eso, apoyamos que, a pesar de la antigüedad de las normas del Convenio, las interpretaciones de las jurisdicciones no se hagan sobre la base de las necesidades recaudatorias, sino sobre la base de criterios de razonabilidad, equidad y justicia. Y en cuanto a las resoluciones de las Comisiones Arbitral, que las mismas no se lleven de la estricta literalidad de los términos del Convenio, sino de la realidad económica, más los principios antes comentados.

Por lo expuesto, sería más que loable que se avance a otros sistemas de imposición distintos al régimen actual, como ser un impuesto a las ventas a Consumidores Finales, es decir un impuesto general al consumo que tienda a garantizar la neutralidad tributaria y la competitividad de la economía, tal como se comprometieron a realizar las provincias al firmar el Pacto Fiscal del Año 1993. Mientras tanto que la Comisión Arbitral dicte una resolución general aclarando definitivamente estas cuestiones, así nos acerquemos a una razonable seguridad jurídica.

Con los criterios de algunas jurisdicciones, de la Provincia de Tucumán y de la propia Comisión Arbitral, la mayoría de las empresas deberían inscribirse en el Convenio Multilateral, ya sea por efectuar compras o ventas a sujetos de otras provincias, por lo cual los contribuyentes puramente locales serían cada vez menos y hasta tenderían a su desaparición. Es más, esto puede ser el comienzo de una batalla entre jurisdicciones, pues si una quiere inscribir a un contribuyente de otra puramente local, le va a quitar base imponible a aquella donde está inscripta la empresa, y seguramente esta provincia tendrá que salir en su defensa.

Antes de culminar con nuestro trabajo nos pareció importante hacer énfasis en como la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán se distingue del resto de las jurisdicciones a nivel de interpretación de las normas establecidas por la Comisión Arbitral al momento de considerar si hay o no sustento territorial en determinadas operaciones. En este sentido, Tucumán es una excepción dentro de la generalidad de las provincias del país que puede efectuar percepciones del impuesto sobre los ingresos brutos a sujetos de extraña jurisdicción sin alta en la misma, ya sea por ser contribuyente local de otra jurisdicción o bien por ser contribuyente del Convenio sin actividad en esta jurisdicción. Tal como se mencionó en el punto 3 del capítulo V del presente trabajo.

Por último opinamos que sería conveniente, mientras subsista este sistema, volver al criterio que tuvieron las provincias que firmaron el Convenio Multilateral, en el sentido de trabajar coordinada y armónicamente con el respeto que se deben, y no que en base a una interpretación literal y rígida de palabras aisladas del Convenio -y solamente con fines recaudatorios- una jurisdicción adopte una postura que atenta contra garantías básicas constitucionales, como establecer una verdadera aduana interior, además de alejarse de elementales principios de razonabilidad y coherencia.

ANEXOS

Limozam S.H. De Daniel Eduardo Zamora y Diego Antonio Zamora c. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad

18/03/2015

Tribunal: Cámara de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo de Tucumán, sala II

Fecha: 18/03/2015

Partes: Limozam S.H. De Daniel Eduardo Zamora y Diego Antonio Zamora c. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad

Cita online: AR/JUR/24451/2015

Hechos

Un contribuyente dedicado al cultivo de frutas cítricas promovió demanda contra la provincia de Tucumán a fin de que se declare la nulidad e inconstitucionalidad de la Resolución General 23/2002, que establece el régimen de retención en el impuesto sobre los ingresos brutos y la Resolución General 7/2011, que lo designa como agente de retención de tal impuesto. Alegó la falta de fundamentación suficiente del acto administrativo y la vulneración del principio de igualdad ante las cargas públicas. La Cámara hizo lugar a la acción.

Sumarios

1 - La Resolución General 7/2011 emitida por la Dirección General de Rentas de la provincia de Tucumán es inconstitucional, pues al no haberse explicitado los motivos por los cuales se opta por designar a un determinado contribuyente como agente de retención y no a los otros sujetos que ejercen la misma actividad, la conducta desplegada por el organismo fiscal comporta una distinción arbitraria en perjuicio de dicho sujeto, en franco desconocimiento del principio de igualdad tributaria que debe respetar la designación de agentes de retención en tanto sujetos pasivos de la relación jurídica de igual naturaleza. Al no haberse explicitado los motivos por los cuales se opta por designar a la accionante como agente de retención y no a

los sujetos que ejercen la misma actividad, cabe concluir que la conducta desplegada por la Dirección General de Rentas de la Provincia al dictar la RG N° 07/11 del 20/01/2011 comporta una distinción arbitraria en perjuicio de la firma actora, en franco desconocimiento del principio de igualdad tributaria que debe respetar la designación de agentes de retención en tanto sujetos pasivos de la relación jurídica de igual naturaleza.

2 - La demanda promovida por un contribuyente cuya actividad principal es el cultivo de frutas cítricas a fin de que se declare la nulidad de la Resolución General 7/2011 emitida por la Dirección General de Rentas de la provincia de Tucumán, en cuanto lo designa como agente de retención del impuesto sobre los ingresos brutos, debe ser admitida, pues el acto carece de motivación, dado que no surgen cuales fueron las circunstancias particulares que tuvo en cuenta el director del organismo fiscal al seleccionarlo para cumplir con dicha carga pública, máxime cuando dicha designación implicará un mayor esfuerzo en su organización administrativa y contable.

2ª Instancia — San Miguel de Tucumán, marzo 18 de 2015.

El doctor Novillo dijo:

Resulta: A fs. 15/22 se presenta el letrado, en el carácter de apoderado de Limozam SH de Daniel Eduardo Zamora y Diego Antonio Zamora, e inicia demanda en contra de la Provincia de Tucumán a fin de que se declare la nulidad e inconstitucionalidad de las Resoluciones Generales n° 23/02 y 7/11 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.

Expresa que su mandante es un contribuyente cuya actividad principal es el cultivo de frutas cítricas (código de actividad n° 11330) y que por Resolución General n° 7/11, publicada el día 20/01/2001 en el Boletín Oficial, se lo designa Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Manifiesta que basta una simple lectura de la resolución para advertir que la misma es fruto de la arbitrariedad, puesto que se dictó sin indicar mínimamente los motivos por los cuales se decide incluir a su representado en dicho régimen, pero se deja afuera a sujetos que desarrollan idénticas actividades y que no se encuentran obligados a soportar dicha carga.

Asevera que ello crea una notoria desigualdad respecto de quienes se encuentran en igualdad de condiciones y contraviene elementales directivas constitucionales que proclaman la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas y conduce a sostener su nulidad, ya que se vulnera el art. 43, inc. 6, apartado 2, de la ley 4537, por cuanto la motivación debe exteriorizarse de manera efectiva. Arguye que la Resolución 7/11 es un acto discrecional de la Administración, de alcance particular, que evidencia falta de razonabilidad y arbitrariedad selectiva en la inclusión de ciertos sujetos en el régimen de la R.G. 23/02.

Por lo que, tratándose de un acto administrativo particular, no está exento de motivación, y no resulta suficiente como tal la mera invocación de las facultades reconocidas por el artículo 32 de la ley 5121 a la DGR para designar agente de retención. Afirma que la cuestionada resolución no encuentra provista de fundamentación tanto fáctica como jurídica, lo que la invalida como acto administrativo, ya que la administración no expone cuales fueron las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a imponerle una carga pública a su mandante. Señala que cuando la DGR designa un agente de retención le traslada la carga de desarrollar parte de la función específica del organismo, como ser: interpretar la norma en cada operación para determinar si debe o no practicar la retención; liquidar la operación mediante la aplicación de la alícuota al importe que corresponda; ingresar el importe correspondiente dentro del plazo estipulado por la norma, y todo ello bajo amenaza de las severas sanciones que podrían imponerse no sólo por omitir retener, sino por la mora en el ingreso de las percepciones efectuadas.

Argumenta que la obligación impuesta al agente de retención no es de índole tributaria, porque el tributo se caracteriza por constituir una obligación de dar a partir de la exteriorización de una determinada capacidad contributiva, y al agente de retención, en cambio, se le asigna una verdadera carga pública personal, cuya esencia reside en la prestación de un servicio a través del cual supe a la Administración en una de sus funciones específicas como es la recaudación.

Asevera que no caben dudas que el fisco provincial ha encontrado la faceta más conveniente para llevar adelante una actividad que le es propia, trasladando dicha carga administrativa a los contribuyentes. Agrega que tal facultad se ha convertido en un desmedido afán por imponer a determinados contribuyentes una carga pública que, bajo el poder de colaboración, termina desbordando el límite del poder discrecional que ostenta la administración, convirtiéndose las designaciones como agentes de recaudación en verdaderos actos arbitrarios sin sustento jurídico que los legitime.

Expresa que el régimen de recaudación previsto en la R.G. 23/02 ha sido pensado e implementado para recaudar más tributos de manera más fácil, pero olvida preceptos básicos de orden constitucional, tales como el principio de igualdad, siendo el contribuyente quién termina pagando el costo de la voracidad del fisco. Considera que se ha creado un riguroso régimen de recaudación con enormes falencias y desprolijidades que repercuten sin duda alguna en los sujetos designados como tales, en cuanto deben destinar tiempo, esfuerzos y recursos para cumplir con la tarea forzosa encomendada, en desmedro del verdadero objetivo que tienen en sus actividades comerciales privadas, que no es otro que generar ganancias. A Indica que entre sus considerandos la R.G. 07/11 se limita a mencionar la necesidad de incorporar nuevos agentes al régimen de retención del impuesto sobre los ingresos brutos, pero no expone los motivos que justifiquen la designación de Limozam SH de Daniel Zamora y de Diego

Zamora como agente de retención. Sostiene que no caben dudas que las obligaciones personales impuestas al agente de retención no reposan sobre un acuerdo de voluntad de las partes, sino que son el resultante de una actitud coactiva de la D.G.R. sobre el administrado, tal como resulta del texto de la RG 7/2011 en su artículo 3.

Cuestiona que ninguna de las resoluciones establecen un plazo de duración de la obligación impuesta, con lo cual deberá soportar la prestación sine die por el tiempo de su existencia. Afirma que de la simple lectura del régimen de retención establecido en la RG 23/02, impuesto a su representada a través de la RG 7/2011, se advierte que se trata de una verdadera carga pública o prestación personal obligatoria, pero no reúne los requisitos constitucionales básicos de una prestación personal obligatoria, debido a que no ha sido impuesta en forma igual para todos los que se encuentran en la misma condición, es indeterminada en el tiempo, y ni siquiera se le reconoce una retribución por los gastos que la prestación le ocasiona.

Reclama que el régimen de retención al que forzosamente se lo incorpora por intermedio de la RG 7/2011 linda con el absurdo de exigir a un contribuyente que desempeñe tareas de recaudación, estableciendo responsabilidades y sanciones que ni siquiera se le exigen ni prevén para las entidades bancarias, pero con la diferencia que estas perciben una retribución por el servicio y al administrado ni siquiera se le reconocen los gastos. Concluye señalando que la inconstitucionalidad del régimen instituido por las RG 23/02 y RG 7/2011 es incuestionable, puesto que toda prestación personal obligatoria implica para el administrado una restricción a su libertad, por lo que sólo puede resultar de un régimen que se armonice con ciertos preceptos básicos tales como igualdad, temporalidad y retribución en los gastos.

Cita jurisprudencia que considera aplicable, formula reserva del caso federal, y solicita se haga lugar a la demanda con expresa imposición

de costas. Corrido el correspondiente traslado de ley, a fs. 56/60 se apersona la letrada M. S., en el carácter de apoderada de la Provincia de Tucumán, y contesta demanda solicitando su rechazo con costas. Sostiene que el demandante considera inconstitucional la norma por la cual se establece el Régimen de Agentes de Retención -Régimen General nº 23/02-, así como la disposición que expresamente lo incluye como tal -Resolución nº 7/11- sin tener en cuenta que la misma fue dictada en virtud de la facultad tributaria que tiene la Dirección General de Rentas de la Provincia de establecer los modos más beneficiosos de ejercer el rol de ente recaudador, para la protección de las cuentas públicas. Manifiesta que a medida que la DGR verifica los sujetos que reúnen las condiciones detalladas en la RG 23/05 establece de manera nominal a los agentes de retención y determina la fecha a partir de la cual comenzarán a actuar como tales, de acuerdo a la facultad otorgada por el art. 32 del CTP.

Expresa que la motivación surge de la propia resolución, exteriorizándose en la misma los antecedentes de hecho y de derecho que originaron el acto, explicándose la causa y el fin de la misma, por lo que no se puede hablar de falta de razonabilidad y arbitrariedad selectiva. Indica que los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad. Respecto a lo afirmado por el contribuyente sobre la violación del principio de igualdad expresa que la inclusión del mismo no obedece en forma exclusiva a la actividad que desarrolla -cultivo d frutas cítricas- ya que no todos los sujetos enumerados realizan actividades agropecuarias. Con relación a los supuestos perjuicios que le ocasionaría revestir el carácter de agente de retención, señala que ello es una carga pública que le impone el Estado a fin de garantizar la recaudación y el normal funcionamiento del país, y que la actora omite señalar que a través de dicho régimen detenta en su poder dinero de terceros desde la fecha en que efectúa la retención, del cual puede disponer libremente hasta que se produzca el vencimiento de la obligación de ingresarlo al fisco, con todos los beneficios que ello conlleva.

Abierta la causa a prueba por providencia de fs. 64, se producen las que da cuenta el informe actuarial de fs. 150. Agregados los alegatos de las partes (fs. 156/158 y 160/161), a fs. 163 se confecciona la pertinente planilla fiscal, la cual es repuesta según consta en comprobante de fs. 166 y por providencia de fs. 168 se llaman los autos para sentencia.

Considerando: Posiciones de las partes. La accionante solicita se declare la nulidad e inconstitucionalidad de las Resoluciones Generales de la Dirección General de Rentas n° 23/02, que establece el régimen de retención en el impuesto sobre los ingresos brutos, y n° 7/11, que lo designa como agente de retención de tal impuesto.

Señala que no existe fundamento alguno que justifique tal proceder, siendo la Resolución n° 7/11 fruto de la arbitrariedad al haberse dictado sin indicar mínimamente los motivos por los cuales se lo designa. Ello crea una notoria desigualdad respecto de otros sujetos que ejercen la misma actividad y contraviene elementales directivas de índole constitucional que proclaman la igualdad como base del impuesto y de las cargas públicas.

La demandada, a su turno, solicita el rechazo de la demanda, señalando que la Dirección General de Rentas tiene la facultad tributaria de establecer los modos más beneficiosos de ejercer el rol de Ente Recaudador para la protección de las cuentas públicas. Manifiesta que en la resolución cuestionada se explicita la necesidad de incorporar nuevos agentes al régimen de retención del impuesto sobre los ingresos brutos (RG 7/11), por lo que no existe en el caso arbitrariedad o falta de motivación aducida por la parte actora.

II. Normativas cuestionadas en autos: En fecha 08/02/2002 la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán emite la Resolución General N° 23/2.002 (B.O. 20/3/2002), cuya copia certifica dobla a fs. 134/146, en cuyo artículo 1º se dispone "establecer en el impuesto sobre los ingresos brutos un régimen de retención anual de ingreso anticipado mensual que se aplicará a los sujetos que desarrollen actividad en

la Provincia de Tucumán..." Conforme lo mentado en el artículo 2º "quedan obligados a actuar como agentes de retención por las operaciones realizadas en el año calendario con los sujetos pasibles de retenciones, los designados por la Dirección General de Rentas de la Provincia mediante resolución dictada a tal efecto, y los sujetos cuya actividad se identifica en los anexos I y III a VII que forman parte de la presente resolución general, los que deberán inscribirse conforme se establece en el inciso a) del artículo 3º".

A continuación se indica que "los agentes de retención citados en último término, se encuentran obligados a actuar como tales por la totalidad de las operaciones por ellos realizadas con los sujetos pasibles de retenciones, no sólo por las actividades específicas que originaron la obligación de su inscripción, sino también por las restantes operaciones efectuadas en el marco de lo establecido en el anexo II de la presente reglamentación, en este último caso, por las actividades desarrolladas que como sujetos comprendidos se encuentren especificadas en dicho Anexo II, al igual que los designados por esta Dirección General De Rentas, en cuyo caso también corresponde efectuar las retenciones por la totalidad de las operaciones de todas las actividades desarrolladas por el agente de retención".

En el artículo 3º se contemplan las obligaciones de los agentes de retención, en el artículo 4º los requisitos que deberán, en el artículo 6º la oportunidad para practicar la retención, y en los artículos siguientes el cálculo de la retención, excepciones, sujetos pasibles de retención y sanciones, entre otras cuestiones.

El Anexo V contempla la situación particular de los productores agropecuarios, las obligaciones a su cargo y el porcentaje de retención. A fs. 126/127 se acompaña copia certificada de la Resolución General Nº 07/11 de la DGR, la que invocando la RG Nº 23/02 precedentemente referida, y el artículo 32 de la ley 5121, resuelve designar agentes de retención del impuesto a los ingresos brutos a varios sujetos tributarios, acompañando en

anexo una nómina a tales efectos, entre los cuales se encuentra la firma Limozam SH. Antecedentes jurisprudenciales Al resolver una temática similar a la planteada la C.S.J.T. sostuvo que "...lo que corresponde definir conforme las pruebas rendidas, no es que el actor tenga como única actividad la de proveedor de materias primas para panadería, sino que probado o no controvertido el hecho de que Quiroga cumple dicha actividad, aunque no sea en forma exclusiva, existen otras firmas en plaza que también la desarrollan y que sin embargo, no se les impuso la carga pública del actor, generando la desigualdad denunciada...Ello así, asiste razón al recurrente en cuanto a que la sentencia ha realizado un examen arbitrario del cuadro probatorio, pues en rigor de verdad, el análisis del mismo, conforme el modo en que se trabó la litis, supone ponderar de acuerdo a las probanzas de autos, si comparativamente existe arbitrariedad en la selección del actor, cuando en la plaza local existen otras firmas que se dedican a la misma actividad de Quiroga..." (CSJT, "Quiroga, Adrián Alfredo Vs. D.G.R. Gobierno de la Provincia de Tucumán s/ Nulidad de Acto Administrativo", Sentencia n° 594 del 13/08/2004) Por su parte, la Sala III de esta Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo recientemente se ha pronunciado en los autos "Estancia El Azul S.A. vs. Provincia de Tucumán s/ inconstitucionalidad. Expte. N° 85/11" (Sentencia N° 868 del 18/12/2014), donde se efectúa similar cuestionamiento respecto las Resoluciones Generales n° 23/02 y 7/11, declarando la inconstitucionalidad de la Resolución General N° 7/11 de fecha el 20/1/2011 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia respecto de la firma Estancia El Azul S.A., por las consideraciones allí expuestas a las cuales nos remitimos brevitatis causae.

IV- La cuestión de fondo. Como se dijera anteriormente, la parte actora solicita la declaración de nulidad -por falta de motivación suficiente- e inconstitucionalidad -por violentar el principio de igualdad ante las cargas públicas- de las Resoluciones de la DGR n° 23/02 y 7/11.

Con relación a la nulidad de los actos administrativos cuestionados, cabe indicar que "el control judicial de los elementos reglados del acto administrativo (v.gr.: causa, forma -procedimiento y motivación-, y finalidad), no significa revisar el núcleo de la elección en sí misma, sino aspectos jurídicamente reglados de la decisión discrecional" (COMADIRA-ESCOLA; "Curso de Derecho Administrativo, t. I, p. 109).

Respecto a la motivación, cabe señalar que se trata de una forma esencial consistente en la expresión de los motivos de una decisión. Su inexistencia o la insuficiencia grave en la expresión de motivos traen aparejada la nulidad absoluta del acto administrativo. Por ser de índole formal y extrínseca, la motivación expresada es un requisito autónomo. Debe ser autosuficiente, bastarse a sí misma y los motivos que exterioriza deben existir a la hora de su dictado.

La identificación del contenido formal de la motivación debe hacerse en base a los datos expresados en el acto administrativo, para efectuar la valoración jurídica de la motivación en el contexto de tiempo y espacio en que fue exteriorizada. En cuanto al contenido de la motivación se ha sentado la regla de que debe ella contener la exteriorización de las razones o motivos que inducen a emitir el acto administrativo, de forma tal de que exhiba expresamente los requisitos reglados exigidos por la ley 4.537 respecto a la causa fundante ("que tenga sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa") y a la finalidad pública específica que justifica su dictado ("que dé cumplimiento a la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto") y que contenga también la expresa "consideración" de los "principales argumentos" y "cuestiones propuestas", en tanto "fueren conducentes a la solución del caso" (art. 43.6).

En otras palabras, el contenido de la motivación debe ser "idóneo, eficaz y suficiente para apreciar con exactitud los motivos determinantes del

acto administrativo" (MARIENHOFF, "Tratado de Derecho Administrativo", t. 2, ps. 231 y 332).

Ello debido a que el sentido del presente requisito es "hacer factible que el particular pueda conocer las razones que indujeron a la autoridad a la emisión de un acto de gravamen en su contra" (CNFedContAdm., sala III, Cas TV, 07/04/82. Id.: "Bellerville" en LA LEY, 1975-B, 182).

La jurisprudencia y doctrina concuerdan en que esta exigencia de motivación suficiente es aplicable en especial -y con mucha mayor razón- en los casos en que se ejercitan las llamadas facultades discrecionales, como un modo de levantar taludes de contención jurídica que impidan su desborde. Corresponde entonces ingresar al análisis de la motivación expresada en la resolución cuestionada.

En la Resolución General nº 07/11 se invoca lo dispuesto en la RE (DGR nº 23/02, sus modificatorias y normas complementarias, y el artículo 32 de la ley nº 5121 y sus modificatorias, se considera que "se hace necesario incorporar nuevos agentes al Régimen de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos... habida cuenta del interés fiscal que los mismos implican dentro del sistema implementado... que tal procedimiento redundaría en beneficio para el fisco por cuanto el mismo ha demostrado su eficiencia como medio de cobro e ingreso efectivo de gravámenes... que el mencionado sistema beneficia al mismo tiempo a los contribuyentes ya que facilita el cumplimiento de sus obligaciones tributarias..." y, en virtud de ello, se resuelve: "Artículo 1º: Designase Agentes de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con encuadre y dentro del marco de la Re (DGR) nº 23/02, sus modificatorias y normas complementarias a los sujetos cuya nómina se indica en Anexo que forma parte integrante de la presente resolución general...".

En dicho Anexo se enumera a diversos agentes, entre los cuales se menciona a la actora (Fs. 133). Cabe señalar que de la simple lectura de la resolución cuestionada no surgen cuales fueron las circunstancias

particulares que tuvo en cuenta el Director del Organismo fiscal al seleccionar a la actora para cumplir con dicha carga pública. Por su parte, del informe pericial producido por la C.P.N. J. M., surge que "se trata de una sociedad que mantiene una cadena constante de pagos a proveedores, por lo que actuar como agente de retención le implicará contar con un sistema administrativo y contable permanente, para lo que deberá incorporar personal especializado en virtud de que será necesario para ésta determinar en cada caso concreto y en forma contemporánea al pago si corresponde o no efectuar la retención del impuesto..., como así también, en caso de que corresponda, la alícuota aplicable en cada caso... para el supuesto de que correspondiera alícuotas diferenciales o de que no correspondiera efectuar retención del impuesto sobre los Ingresos Brutos, debería contar con la documentación provista por los proveedores que así lo justifique.

Esto requiere necesariamente la contratación de personal con conocimiento técnico impositivo suficiente y necesario que se halle afectado en forma permanente por cuanto la retención -su procedencia o no, y la alícuota correspondiente- se practicará en el acto del pago".

El perito concluye afirmando que "la designación como agente de retención del impuesto sobre los ingresos brutos implicará para Limozam SH un mayor esfuerzo en su organización administrativa y contable". Respecto a las implicancias en el mercado de ser agente de retención se indica que "... al efectuar una retención, el agente amputa del precio a pagar a su proveedor una suma de dinero equivalente a la alícuota de la retención sobre el importe de la operación. De esta manera, el proveedor es obligado a pagar el impuesto sobre los ingresos brutos en forma anticipada a la fecha de vencimiento de la posición a la que corresponde la operación. Bajo estas consideraciones de apreciación objetiva no es difícil concluir el nocivo perjuicio que tiene para un contribuyente el ser designado agente de Retención en un mercado en el que existen otros competidores que no son agentes de Retención...".

Finalmente, aclara que "si bien no existe un riesgo de tipo financiero para el agente de retención, si existen efectos y riesgos económicos... el agente no sólo debe interpretar la norma para determinar en cada caso si corresponde o no efectuar la retención... y de corresponder la retención, establecer la alícuota aplicable... sino que también deberá constituir un archivo por el plazo de la prescripción, a los efectos de acreditar frente a una inspección el porqué de la retención o no y el porte de la alícuota de retención aplicada en cada caso.

El extravío, pérdida o cualquier contingencia por la cual no se contara con esa documentación ante una inspección acarrearía no sólo un ajuste con elevadas alícuotas sino sanciones que oscilan entre el 25 y el 100% del impuesto omitido de retener o de 2 a 10 veces el impuesto omitido de retener, según el criterio de interpretación de la DGR". Frente a la contundencia del informe pericial, carecen de sustento las impugnaciones efectuadas por la demandada (fs. 110/111), quien se limita a mencionar que la necesidad de contar con un sistema administrativo y contable permanente no sólo está dada por el solo hecho de actuar, o no, como agente de retención de un tributo, sino por las múltiples tareas administrativas que debe realizar una empresa en marcha, en la cual la tarea de practicar la retención del tributo es sólo una más; que el personal administrativo realiza tareas de mayor complejidad que practicar la retención del tributo sobre las operaciones de pago, constituyendo tan sólo una tarea complementaria a la tarea principal; que en caso de presentarse dudas consulta con el profesional en Ciencias Económicas que asesora a la empresa, y que la pericia resulta inútil a los fines de resolución de la controversia, pues no determina si la designación efectuada por el fisco y su consecuente cumplimiento por parte del sujeto nominado genera un perjuicio económico o comercial grave e irreparable, o si por sus características la tarea encomendada constituye una obligación de imposible cumplimiento por parte de este.

En resumen, tales afirmaciones no son eficaces para enervar la consideración que el cuestionario encomendado al Perito tiene por fin esclarecer, ya que dicha pericia explicita de manera precisa la incidencia que conlleva ínsita una carga como la impuesta a la actora, señalando con claridad las desventajas que realmente le ocasiona ser designado por el Fisco para retener el impuesto a los ingresos brutos a sus clientes y la desigualdad que ocasiona la circunstancia de que los competidores de la firma accionante no revistan dicho carácter. Los actores se agravian, además, del inequitativo tratamiento -invocando vulneración el principio de igualdad- ya que no logra comprenderse cuales fueron las circunstancias particulares tenidas en cuenta al seleccionarla para cumplir con una carga pública, excluyendo a otros contribuyentes que desarrollan su misma actividad. Respecto a la relevancia e implicancia de la designación en calidad de agente de retención y percepción, la CSJT señala en sentencias N° 1316/08 y N° 185/2014 "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 el 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". Conforme lo informado por la AFIP el código de actividad n° 11130 corresponde a cultivo de frutas cítricas (incluye bergamota, lima, limón, mandarina, naranja, pomelo, kinoto, etc.), desprendiéndose de las constancias de inscripción acompañadas por la accionante que Pérez, Juan Carlos (fs. 39); Méndez, Francisco Alberto (fs. 41); Bollea, Carmen del Valle (fs. 43); Calcerano, José Tomás (fs. 45); Toro, José Luis (fs. 47) desarrollan dicha actividad desde hace más de veinte años, pero ninguno de ellos fueron incluidos en el anexo de la resolución cuestionada (fs. 128/133).

Ello resulta prueba cabal de la existencia de competidores de la actora que no revisten el carácter de agentes de retención del impuesto de

los ingresos brutos. Dicha circunstancia coloca a la actora en una situación de desventaja respecto a los mismos, conforme a las conclusiones esbozadas en el informe pericial. Por lo que, cabe señalar que el acto administrativo aquí cuestionado vulnera, además, el principio de igualdad consagrado en el artículo 16 in fine de la Constitución Nacional que dispone que "... la igualdad es la base del impuesto y de las cargas públicas". Así, al no haberse explicitado los motivos por los cuales se opta por designar a la accionante como agente de retención y no a los sujetos anteriormente mencionados, los cuales ejercen la misma actividad, cabe concluir que la conducta desplegada por la Dirección General de Rentas de la Provincia al dictar la RG N° 07/11 del 20/01/2011 comporta una distinción arbitraria en perjuicio de Limozam SH, en franco desconocimiento del principio de igualdad tributaria que debe respetar la designación de agentes de retención en tanto sujetos pasivos de la relación jurídica de igual naturaleza.

En razón de lo expresado, corresponde hacer lugar a la demanda promovida en autos por la parte actora, declarando la nulidad de la Resolución General N° 07/11 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán de fecha 20/01/2011 por falta de motivación y su inconstitucionalidad por violentar el principio constitucional de igualdad ante las cargas públicas. Atento al resultado arribado, no resulta necesario expedirse respecto al resto de las cuestiones planteadas.

I. Costas. Atento el resultado arribado en la presente litis, las costas deben imponerse a la parte demandada, en virtud del principio objetivo de la derrota consagrado en el primer párrafo del artículo 105 del CPCCT, supletoriamente aplicable al presente fuero en virtud de lo dispuesto por el art. 89 del CPA.

El doctor Giovanniello dijo:

Que estando conforme con las razones expresadas por el vocal preopinante, voto en el mismo sentido.

Por ello, la Sala Segunda de la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo, resuelve: Hacer lugar, por lo considerado, a la demanda promovida en autos por la firma Limozam SH de Daniel Eduardo Zamora y Diego Antonio Zamora, contra la Provincia de Tucumán, y en consecuencia declarar la nulidad -por falta de motivación- y la inconstitucionalidad -por vulnerar el principio de igualdad consagrado en el art. 16 de la Constitución Nacional, respecto del caso de autos- de la Resolución General N° 7/11 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia el 20/01/2011. II. Costas, conforme se consideran. III. Reservar pronunciamiento sobre honorarios para su oportunidad. Hágase saber.— Rodolfo Novillo.— Carlos Giovanniello.

Maglione S.R.L. c. Provincia de Tucumán –DGR– s/
Inconstitucionalidad

Tribunal: Cámara de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo de Tucumán, sala III

Fecha: 03/06/2015

Hechos

Una empresa contribuyente promovió demanda contra la provincia de Tucumán con la finalidad de que se declare la inconstitucionalidad de los arts. 1 y 2 de la Resolución General 72/2009 de la Dirección General de Rentas. Sostuvo que se lesiona el principio de territorialidad, por imponerle la obligación de percibir el impuesto sobre los ingresos brutos a sujetos que no tienen sustento territorial en la jurisdicción. El juez declaró la inconstitucionalidad de la norma.

Texto Completo: 2ª Instancia. San Miguel de Tucumán, junio 3 de 2015.

La doctora López Piossek dijo:

Resulta: I- Demanda.

Que a fs. 36/40 de autos Maglione S.R.L., mediante apoderado letrado, inicia demanda contra la Provincia de Tucumán -Dirección General de Rentas- a fin de que se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1 y 2 de la Resolución General N° 72/09 de la Dirección General de Rentas, con expresa imposición de costas.

Manifiesta que cuando un sujeto de derecho realiza actividades comerciales, industriales y/o de servicios que le reportan gastos y/o ingresos en diversas jurisdicciones, cae bajo lo órbita de las potestades jurisdiccionales de los diversos fiscos provinciales en que obtiene sus ingresos y/o soporta gastos con motivos de esa actividad.

Sostiene que frente a esa situación y a efectos de evitar una doble o múltiple imposición, el Convenio Multilateral permite en consideración de

los gastos realizados e ingresos obtenidos en cada una de las jurisdicciones, asignar a cada Provincia un coeficiente que aplicará sobre la base imponible y que en definitiva determinará el importe a ingresar en cada jurisdicción.

Expresa que el artículo 1 del Convenio Multilateral dispone que para que un sujeto quede sometido a las potestades tributarias de dos o más jurisdicciones, es preciso que tenga en ellas sustento territorial, lo que constituye un prerequisite del ejercicio del poder tributario y por ende de la aplicación del Convenio Multilateral.

Afirma que para que un contribuyente pueda quedar sujeto a las potestades tributarias de un ente Provincial, es preciso que tenga base territorial, total o parcial, dentro del ámbito jurisdiccional donde este Estado ejerce su potestad tributaria y que ello responde a que las normas del Convenio Multilateral no atribuyen jurisdicción, sino que se aplica el convenio cuando quedan involucradas las potestades tributarias de dos o más jurisdicciones.

Alega que respetando este principio rector de la territorialidad de las facultades tributarias provinciales y conforme el art. 44 de la RG 2/09 de la Comisión Arbitral, solo podría practicarse percepción del gravamen de Tucumán a quien obtenga ingresos y/o realice gastos en la jurisdicción de la Provincia de Tucumán, por lo que el vendedor con asiento en la jurisdicción Tucumán, asumiendo el comprador los gastos de transporte, será pasible de percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán, por dar sustento territorial con los gastos en ella incurridos.

Menciona que en la Provincia de Tucumán el régimen de percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos se rige estructuralmente por la RG 86/00 ajustándose a las disposiciones del Convenio Multilateral y particularmente al artículo 44 de la RG 2/09, añadiendo que Rentas de la Provincia de Tucumán a través del dictado de la RG 72/09 pretende imponer la carga de actuar como agente de percepción cuando las prestaciones o locaciones se efectúen sobre bienes o cosas que se recepcionen o sitúen en

los establecimientos, locales, etc. dentro de la Provincia de Tucumán y agrega que cuando la venta se concrete en la jurisdicción de Salta, y aún siendo el flete a cargo del vendedor, por tratarse de bienes que se hallan situados en la jurisdicción de Tucumán, el vendedor debería actuar como agente de percepción a pesar de no tener el comprador sustento territorial en esta Provincia.

Refiere que el vendedor con asiento en Tucumán que vende en extraña jurisdicción a través de un comisionista, deberá practicar percepción de Ingresos Brutos a los compradores, por el hecho de que los bienes o cosas vendidas se encontraban situados en Tucumán, agregando que la modificación añadida por Rentas no puede sino ser descalificada de inconstitucional al alterar un Convenio al que la Provincia se encuentra adherido y porque violenta el principio de territorialidad constitucionalmente consagrado.

Expresa que el Director de la Dirección General de Rentas se ha extralimitado al pretender imponerle la obligación de percibir un tributo de la Provincia de Tucumán a sujetos que no tienen sustento territorial allí, por no efectuar gastos, ni obtener ingresos atribuibles a esta última jurisdicción.

Sostiene que se hace cargo del gasto en concepto de transporte de la mercadería vendida, conforme al Convenio Multilateral y las resoluciones 4/94, 15/01, 23/01 y 24/01 de la Comisión Arbitral, extendiendo su radio de operaciones comerciales a las jurisdicciones de Catamarca, Salta, Santiago del Estero y Córdoba y no los compradores a la jurisdicción de Tucumán, por el simple hecho de que éstos últimos no soportan ningún gasto en la Provincia de Tucumán.

Cuestiona que al exigir el pago de impuesto a los ingresos brutos a quien no tiene sustento territorial en la Provincia de Tucumán y que no tiene obligación alguna en esta jurisdicción, desemboca necesariamente en la inmediata pérdida del cliente, ya que el comprador no adquirirá un producto con un recargo en el precio que solo le reporte un mayor costo.

Concluye que del cotejo del Convenio Multilateral, del art. 44 de la RG 2/09 de la Comisión Arbitral y la Constitución Nacional, con la RG 72/09 de la Dirección General de Rentas, tenemos que la inconstitucionalidad de ésta última resulta evidente porque incurre en un exceso al intentar atribuir base imponible a la jurisdicción Tucumán mediante la percepción que pretende se haga a sujetos que no tienen sustento territorial en la Provincia.

II- Contestación de demanda.

Por decreto de fecha 20/8/09 (fs. 44) se dispuso correr traslado de la demanda, notificándose a la Provincia de Tucumán (cédula de fs. 45), quien contestó a fs. 47/55 solicitando se rechace con expresa imposición de costas.

Niega en general todos y cada uno de los hechos y el derecho invocados por la actora, con excepción de aquellos que sean objeto de un reconocimiento expreso por su parte.

Niega en especial la inconstitucionalidad de los artículos 1 y 2 de la Resolución General N° 72/09 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán de fecha 19/5/09, por lesionar el principio y derechos constitucionales, en especial, principio de territorialidad, por alterar la estructura del régimen de agentes de percepción y retención y normas del Convenio Multilateral, o por configurar un perjuicio patrimonial a la parte actora.

Niega la explicación y alcance dado por la parte actora al concepto de sustento territorial, que la RG 72/09 altere de manera alguna cualquier disposición de la Resolución General N° 86/00 de la Dirección General de Rentas, como así también niega que la D.G.R. haya cambiado el principio de atribución de ingresos y gastos establecidos por el Convenio Multilateral.

Niega que la RG 72/09 desarticule toda la estructura de distribución de las bases imponibles que hacen los contribuyentes en las distintas jurisdicciones, que se haya extralimitado al pretender imponer a la actora la

obligación de percibir un tributo de la Provincia de Tucumán a sujetos que no tienen sustento territorial allí, además niega que la Provincia de Tucumán haya alterado de manera alguna los principios de supremacía y territorialidad de las leyes y la intromisión en la soberanía de las restantes provincias.

Niega la eficacia y autenticidad de toda prueba documental acompañada por la accionante, que efectúe ventas de productos farmacéuticos y de perfumería a clientes en las provincias de Catamarca, Salta, Santiago del Estero, Jujuy y Córdoba, como así también niega que los sujetos a que hace mención la parte actora estén inscriptos en sus respectivas jurisdicciones y que no se encuentren comprendidos en las normas del Convenio Multilateral.

Niega que el gasto de transporte que hace mención la parte actora sea efectuado por ella y que los supuestos compradores no soporten ningún gasto en la Provincia de Tucumán, como así también niega que la RG 72/09 le ocasione pérdida de competitividad o pérdida inmediata de clientes a la parte actora, que la parte actora sea el único proveedor de los supuestos compradores que menciona y que los fallos y resoluciones de la Comisión Arbitral que cita la parte actora sean aplicables a la presente acción.

Niega la autenticidad de la documentación que acompaña y que los arts. 1 y 2 de la Resolución General N° 70/09 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán de fecha 19/5/09 sean inconstitucionales.

Expresa respecto a la pretensión de declaración de inconstitucionalidad de la RG72/09, que el actor no ha explicitado cual es el interés legítimo o el derecho subjetivo que ha sido dañado, careciendo de legitimación pasiva para peticionar al respecto y agrega que la norma en forma clara y precisa da respuesta a las consultas formuladas por los sujetos pasibles de percepción, como así también a las efectuadas por los agentes de percepción en cuanto al alcance de lo establecido por el sexto párrafo del art. 3 de la RG86/00.

Aclara que la norma viene a despejar cualquier potencial duda que pudieran tener los agentes de percepción y los sujetos pasibles de ella, por lo que no se advierte cual es el derecho subjetivo o interés legítimo que ve vulnerado el actor para pretender la inconstitucionalidad de la norma mencionada, puesto que no alegó cual sería el daño que la sola vigencia de la norma le causa para pretender su inconstitucionalidad.

Afirma que los sujetos pasibles de percepción son aquellos que revisten el carácter de contribuyentes en la Provincia de Tucumán, sean estos locales o extra-jurisdiccionales, con sustento territorial en la Provincia de Tucumán, conforme lo establece el art. 1 de la RG86/00

Cita las resoluciones N° 12/2008 de la Comisión Arbitral y N° 28/2008 de la Comisión Plenaria, órganos interpretes del Convenio Multilateral, en el caso “Busnelli, José Narciso c. Provincia de Tucumán” y luego añade que las normas cuestionadas no exceden los lineamientos establecidos por los apartados 1 y 2 del inciso a) del artículo 44 de la RG (CA) N° 2/2009, dictada por la Comisión Arbitral en fecha 17-2-09 y publicada en el Boletín Oficial en fecha 10/3/09, por cuanto cumple acabadamente con las pautas dispuestas por la citada Comisión Arbitral no solo respecto a la designación de los agentes de percepción, sino también a la improcedencia de su aplicación cuando se trate de sujetos que no realicen actividades con sustento territorial en la Provincia de Tucumán.

Enfatiza que a través del artículo 1 de la RG72/09 sólo se deja expresamente aclarado el alcance de la vinculación territorial del régimen de percepción vigente en la Provincia de Tucumán, prevista en el art. 3 de la RG86/00 y sus modificatorias, estableciendo que las operaciones son consideradas celebradas en el ámbito de la Provincia de Tucumán cuando la venta, locación o prestación se efectúe sobre bienes o cosas que se recepcionen o sitúen, en cualquier etapa de su comercialización, producción, elaboración, fabricación y similares (acopio, almacenaje, depósito, etc.), en

sedes, establecimientos, locales, depósitos o cualquier otro tipo de asentamiento dentro del territorio de la Provincia de Tucumán.

Afirma que el establecimiento por parte de la citada norma, de la ineludible condición de contribuyente local o extra-jurisdiccional que debe revestir el sujeto pasible de percepción, implica inexcusablemente que el régimen de percepción resulta de aplicación en la medida que dicho sujeto pasible realice actividades en la Provincia de Tucumán, gravadas por el impuesto sobre los Ingresos Brutos; actividades, que en los términos del Convenio Multilateral, se desarrollan en una jurisdicción cuando en la misma se soporten gastos vinculados a ella, computables o no, en los términos establecidos por el citado Convenio, todo ello, independientemente del cumplimiento de la obligación formal de inscribirse como contribuyente en el impuesto sobre los Ingresos Brutos en la jurisdicción de que se trate.

Señala que si un sujeto de otra jurisdicción adquiere bienes en la jurisdicción Tucumán bajo la modalidad de “venta en mostrador”, y aún en el supuesto que los gastos de transporte de los bienes corran por cuenta del vendedor, el comprador quedará sometido a las potestades tributarias de la Provincia de Tucumán, por la simple razón de la existencia del gasto de compra soportado en esta jurisdicción, gasto que en el marco del Convenio Multilateral configura sustento territorial, otorgándole al adquirente el carácter de contribuyente del impuesto sobre los Ingresos Brutos en la jurisdicción Tucumán, independientemente de que dicho gasto revista el carácter de computable o no a los fines de la determinación del coeficiente unificado que establece el artículo 2 del Convenio Multilateral.

Refiere que el segundo párrafo del art. 2 cuestionado, resulta de aplicación siempre que se verifique que las operaciones fueron formalizadas a través de los medios previstos en el último párrafo del artículo 1 del Convenio Multilateral, y que el sujeto pasible de percepción realice actividad con sustento territorial en la Provincia de Tucumán, con la existencia de gastos efectivamente soportados en esta jurisdicción.

Manifiesta que no se encuentra acreditado en autos que la medida adoptada le ocasione severos perjuicios como ser la pérdida de clientes, que sólo realiza futurología por lo que no se puede concluir con anticipación absolutamente nada de lo que expresa y menos aún respecto del comportamiento que tendrán eventuales terceros.

Se opone a que se agregue cualquier documentación no individualizada con el escrito de demanda, formula reserva del caso federal y solicita que oportunamente se rechace la demanda en todos sus términos con costas a la parte actora.

III- Por providencia de fs. 58 se dispuso la apertura de la causa a prueba y se ofrecieron las detalladas en el informe actuarial de fs. 326: tres por la parte actora y uno por la parte demandada.

Por presentación de fs. 71 la parte demandada denuncia como hecho nuevo que mediante acta N° 317 de fecha 20/10/09 la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral aprobó el dictamen de Asesoría relacionado con la Resolución General (DGR) N° 72/09, complementaria del régimen de percepción establecido por la RG (DGR) N° 86/00 atacada en autos.

Por providencia de fecha 4/12/09 (fs. 72) se dispuso correr traslado del hecho nuevo a la parte actora que contestó a fs. 76/77, previa notificación por cédula obrante a fs. 75, manifestando que lo resuelto por la Comisión Arbitral no se corresponde con un caso concreto en particular y luego añade que el Director de Rentas terminó aceptando lo expuesto en la demanda al coincidir con el informe asesor de la Comisión Arbitral en el sentido de que “si la mercadería es puesta sin cargo en el domicilio del comprador radicado fuera de la jurisdicción, es evidente -que por ese hecho- ese sujeto no desarrolla actividades en la Provincia de Tucumán, por lo cual, entiendo que el agente de percepción debería acotar la aplicación de dicha disposición a que estén ausentes esas causales”.

Expresa que no se advierte en el texto de la contestación de demanda ni un solo párrafo que acepte lo que el Dr. Clavarino aceptó en la

Comisión Arbitral y que no es otra cosa que lo sostenido por su parte en la demanda, que si el gasto de transporte lo efectúa el vendedor, el comprador no tiene sustento territorial en la jurisdicción Tucumán y por consiguiente no corresponde practicarle percepción alguna.

Por presentación de fs. 80, la parte actora denuncia como hecho nuevo las manifestaciones del Ministro de Economía de la Provincia publicadas en el diario La Gaceta del día 2/3/10 y en las que reconoce expresamente que las percepciones a sujetos de extraña jurisdicción está ocasionando inconvenientes a las droguerías.

Corrido traslado por decreto de fs. 81, a fs. 86 contestó la Provincia de Tucumán sosteniendo que lo que único que expresa el Sr. Ministro de Economía es que la FET le manifestó cierto problema con relación al impuesto a extrañas jurisdicciones pero que en ningún momento expresa opinión alguna sobre el régimen en cuestión, o que el mismo sea contrario a derecho o ilegítimo, o incluso, que deba ser objeto de modificación alguna.

A fs. 84 la actora denuncia como hecho nuevo que el 26/3/10, en el diario La Gaceta, el Director General de Rentas de la Provincia de Tucumán manifestó que el error de la Agencia de Recaudación de la Provincia de Buenos Aires -A.R.B.A.- al obligar a los bancos a retener a sujetos de extraña jurisdicción, fue que presumió que una empresa o particular es contribuyente por la compra de bienes, es decir, le da sustento territorial a la operación y que por lo tanto invierte la carga de la prueba y obliga a esa persona o firma a probar que no está sujeta a retenciones o percepciones.

Concluye que el Director de la D.G.R. reconoce que la compra en sí misma no puede dar sustento territorial a la operación y por consiguiente no corresponde efectuar retención o percepción, por lo que poco puede quedar por decir respecto de la inconstitucionalidad de la RG 72/09 que pretende que actúe como agente de percepción por ventas que realiza fuera de la jurisdicción de la Provincia de Tucumán.

Por decreto de fecha 8/4/10 se dispuso correr traslado a la contrario pero no fue sustanciado porque no se remitió cédula a la contraria.

Por presentación de fs. 89 la parte actora puso en conocimiento que en fecha 31/3/10 se publicó en el Boletín Oficial de la Provincia de Tucumán la Resolución General 41/10 de la D.G.R. por la que se modificó el art. 4 inc. c de la RG86/00, reconociendo con ello todas las expresiones contenidas en el escrito de demanda.

Afirma que con la reforma introducida, la propia D.G.R., sin decirlo en forma expresa dejó sin efecto los artículos 1 y 2 primer párrafo de la RG72/09, toda vez que al establecer que no corresponderá que se practique percepción a sujetos de extraña jurisdicción o a quienes se encuentren inscriptos en Convenio Multilateral y la entrega del bien se efectúe fuera de la Provincia de Tucumán, reconoce en un todo lo expuesto en la demanda y vacía de contenido toda la RG72/09, dejando subsistente, únicamente, las alícuotas allí establecidas para los supuestos en que el comprador obtenga ingresos y/o realice gastos en la jurisdicción Tucumán y no se encuentre allí inscripto.

A fs. 329/333 se encuentra agregado el alegato de la parte actora y a fs. 334/335 el alegato de la Provincia de Tucumán.

A fs. 338 corre oblada la planilla fiscal, que fue repuesta por la actora conforme surge del comprobante obrante a fs. 340.

Por providencia de fs. 353 se dispuso correr vista a la Sra. Fiscal de Cámara del planteo de inconstitucionalidad formulado en la demanda respecto de los artículos 1 y 2 de la Resolución General 72/09 de la Dirección General de Rentas de la Provincia.

Agregado el dictamen de la Sra. Fiscal de Cámara a fs. 357/358, por providencia de fecha 4-9-14 (fs. 359) se llamaron los autos para sentencia, notificándose a las partes mediante las cédulas agregadas a fs. 360/361, quedando estos actuados en estado de resolver.

Considerando: I- La parte actora pretende en autos se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1 y 2 de la Resolución General 72/09 de la Dirección General de Rentas, en razón de que le impone la carga de actuar como agente de percepción cuando las prestaciones o locaciones se efectúen sobre bienes o cosas que se recepcionen o sitúen en establecimientos, locales, etc. dentro de la Provincia, aún siendo el flete a su cargo, por tratarse de bienes que se hallan situados en la jurisdicción Tucumán, debiendo actuar como agente de percepción a pesar de no tener el comprador sustento territorial en esta Provincia.

La demandada sostuvo que a través del artículo 1 de la RG 72/09 se dejó expresamente aclarado el alcance de la “vinculación territorial” del régimen de percepción vigente en la Provincia de Tucumán, prevista en el artículo 3 de la RG 86/00 y sus modificatorias, estableciendo que las operaciones son consideradas celebradas en el ámbito de la Provincia de Tucumán cuando la venta, locación o prestación se efectúe sobre bienes o cosas que se recepcionen o sitúen, en cualquier etapa de su comercialización, producción, elaboración, fabricación y similares (acopio, almacenaje, depósito, etc.) en sedes, establecimientos, locales, depósitos o cualquier otro tipo de asentamiento dentro del territorio de la Provincia de Tucumán.

II- Normativa cuestionada en autos:

En fecha 19/05/2009 la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán emitió la Resolución General N° 72/2009 (B.O. 21/5/2009), disponiéndose en el artículo 1° “Conforme lo dispone el segundo párrafo del artículo 1° de la RG (DGR) N° 86/00 y sus modificatorias, las compras realizadas por los sujetos extra-jurisdiccionales, cualquiera sea su domicilio fiscal, al igual que las locaciones o prestaciones por ellos contratadas, que se efectúen sobre bienes o cosas que se recepcionen o sitúen, en cualquier etapa de su comercialización, producción, elaboración,

fabricación y similares (acopio, almacenaje, depósito, etc.), en sedes, establecimientos, locales, depósitos o cualquier otro tipo de asentamiento dentro del territorio de la Provincia de Tucumán, son consideradas celebradas en el ámbito de la Provincia de Tucumán en virtud a lo establecido por el tercer párrafo del citado artículo, a los efectos de la aplicación del régimen.”

Se estableció en el artículo 2° que “Cuando los sujetos extra-jurisdiccionales, no inscriptos en el Régimen del Convenio Multilateral o sin alta en la jurisdicción Tucumán a través del citado régimen, adquieran bienes o cosas que se recepcionen o sitúen en el ámbito de la Provincia de Tucumán, utilizando para su formalización cualesquiera de los medios previstos en el último párrafo -in fine- del artículo 1° del Convenio Multilateral, no será de aplicación lo dispuesto en el sexto párrafo del artículo 3° de la RG (DGR) N° 86/00 y sus modificatorias, correspondiendo, en dicho caso, para el cálculo de la percepción, aplicar el doble del porcentaje que corresponde a los contribuyentes de Convenio Multilateral según el Anexo de que se trate, a los cuales se refiere el artículo 6° de la citada reglamentación, no rigiendo para estos casos el tope mínimo establecido a los efectos de practicar la percepción.”

Señala la actora que la normativa citada altera toda la estructura no solo de la primigenia RG86/00, sino que violenta los límites territoriales definidos por el Convenio Multilateral y el artículo 44 de la Resolución General 2/09 de la Comisión Arbitral.

III- La cuestión de fondo.

Como se dijo, y surge del texto de la demanda, la parte actora solicitó se declare la inconstitucionalidad de los artículos 1 y 2 de la Resolución General 72/09 de la Dirección General de Rentas.

Sabido es que la cuestión referente al planteo de inconstitucionalidad “constituye, por importar un acto de suma gravedad

institucional, una de las más delicadas funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, la ultima ratio del orden jurídico, a la que sólo cabe acudir cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución Nacional, si no es a costa de remover el obstáculo que representan normas de inferior jerarquía” (C.S.J.N., “Cocchia, Jorge Daniel vs. B.N.A. y otros”, Fallos: 326:2625 y C.S.J.T., sentencias N° 666/1999 y N° 672/2001, entre otras).

Al respecto cabe señalar que la existencia de un interés jurídico de los agentes de retención, percepción y recaudación en impugnar las normas que les imponen cargas de índole tributaria ha sido reconocida pacíficamente. En tal sentido la Corte Suprema de Justicia de la Nación ha señalado que “en lo concerniente a la alegada falta de legitimación de la actora, que el apelante sustenta en la circunstancia de que aquélla no es la obligada al pago, tampoco el agravio puede prosperar. En efecto, el sistema previsto en los decretos impugnados, emplaza al titular del video club como agente de percepción y, por ende, lo somete a una serie de obligaciones cuyo incumplimiento acarrea sanciones legales. Lo expuesto, por sí solo, evidencia el interés jurídico de la actora en hacer caer el régimen cuestionado.” (CSJN, “Video Club Dreams c. Instituto Nacional de Cinematografía s/ amparo” (1995) Fallos: 318:1154).

Igual criterio se dejó sentado en la doctrina legal de la C.S.J.T. en sentencia N° 166/2003 y este Tribunal se pronunció en sentencia N° 462/2014.

Frente al control concreto de constitucionalidad que instituye la Constitución Provincial (art. 24 in fine), cuya observancia incide de manera directa en la efectiva vigencia del principio de división de Poderes, inherente al sistema republicano de gobierno que deben asegurar las organizaciones institucionales locales (cfr. arts. 5 y 123 de la Constitución Nacional), la posibilidad de valerse de la plataforma procesal que proporcionan las acciones del tipo de marras para -como en la especie- impugnar la validez

constitucional de una norma jurídica de carácter general (ley en sentido formal o material), sólo se explica en la medida que la pretensión respectiva no tenga un simple carácter consultivo ni importe una indagación puramente especulativa, sino que corresponda -tal se ha visto- a un “caso” o “causa” judicial, donde se persigue, en concreto, la determinación de un derecho debatido entre partes adversas (cfr. CSJT, sentencia N° 1005 del 21/12/2011 in re “Bradel del Pueblo S.R.L. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ acción declarativa de inconstitucionalidad” y sentencia N° 39 del 17/2/2012, in re “Garlati, Jorge Rene vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ inconstitucionalidad”).

La expresión “relación jurídica” que contiene la norma procesal ut supra citada da la pauta de que la allí regulada no constituye, precisamente, una acción abstracta de inconstitucionalidad, cuyo objeto, por no revestir forma contenciosa, pueda consistir en el mero examen genérico de compatibilidad entre el contenido de una norma cualquiera y el de la Ley Fundamental; por el contrario, la acción de marras presupone la existencia de una relación jurídica determinada en la cual se ha generado un estado de incertidumbre que, en el supuesto de autos, estaría dado por el dictado de una norma aplicable a aquélla que la actora reputa inconstitucional. Únicamente en esos términos es posible decir que existe una controversia concreta entre quienes defienden intereses opuestos en el marco de dicha relación (cfr. CSJT, sentencias N° 1005/11 N° 39/12 antes citadas).

Conforme surge del texto de la demanda, la parte actora acreditó que se encuentra comprendida dentro de disposiciones de la RG N° 72/09, por lo que puede demandar con éxito la inconstitucionalidad de la disposición reguladora puesto que entiende que es uno de los sujetos de la relación jurídica tributaria que ha sido puesta en tela de juicio.

III-a- Corresponde entonces examinar el marco probatorio rendido en la causa a fin de dilucidar la cuestión litigiosa suscitada en autos.

Al resolver una temática similar a la que se plantea en esta litis en sentencia N° 739/2013 la C.S.J.T. sostuvo “En lo que al caso de autos concierne, interesa remarcar que los sujetos pasivos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuya actividad está identificada en alguno de los Anexos que forman parte de la Resolución General N° 86/2000, se encuentran obligados a actuar como agentes de percepción del citado tributo por las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones que efectúen a contribuyentes y/o responsables del gravamen (cfr. art. 1º y 2º Resolución General N° 86/2.000).

En el Anexo VI de la mentada reglamentación se menciona, como una de las actividades alcanzadas, a la “distribución de productos farmacéuticos y medicinales”. En ese marco legal, resulta incontrastable la condición de agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que reviste la razón social actora, pues tal carga le ha sido impuesta ministerio legis, con independencia de que después cumpla o no efectivamente con las obligaciones a su cargo. De allí, entonces, que le asista razón a la quejosa cuando objeta la valoración probatoria efectuada por el tribunal de mérito, pues a los fines de demostrar la condición de sujeto pasivo de la relación tributaria tachada de inconstitucional, no era indispensable acreditar el cumplimiento de la norma como así tampoco la materialización de ésta, a través de la toma de medidas por parte de la autoridad de aplicación, sino que bastaba con que la demandante probase la realización del supuesto de hecho que tipifica la Resolución General N° 72/2.009.”

Respecto de la carga de la prueba -onus probandi- se ha sostenido que “Los litigantes deben probar los presupuestos que invocan como fundamento de su pretensión, defensa o excepción, y tal imposición no depende de la condición de actor o demandado, sino de la situación en que cada litigante se coloque dentro del proceso...la noción de la carga de la prueba ha sido diseñada como una regla de juicio dirigida al juez, que le

indica cómo resolver frente a hechos insuficientemente probados, a fin de evitar el non liquet. Indirectamente indica a cual de las partes le interesa la demostración y, por lo tanto, asume el riesgo de la falta de evidencia.” (MOSSET ITURRASPE, Jorge, Accidentes de automotores-Responsabilidad del Estado, en Revista de Derecho de Daños, Tomo I-2001, Accidentes de tránsito, Rubinzal Culzoni Editores, ps. 49/50).

Asimismo se ha destacado: “El artículo 308 del Cód. Procesal Civil y Comercial de Tucumán, dispone que incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido, y que cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho del dispositivo que invoque como presupuesto de su pretensión, defensa o excepción. De esta forma, el digesto procesal local ha adoptado como criterio para distribuir la carga de la prueba, a aquel que atiende a la posición en que se encuentra cada una de las partes con respecto a la norma jurídica cuyos efectos le son favorables en el caso concreto. “No interesa, para esta teoría, la condición de actora o demandada asumida por cada parte ni la naturaleza aislada del hecho sino los presupuestos fácticos de las normas jurídicas, de manera tal que cada una de las partes se halla gravada con la carga de probar las menciones de hechos contenidas en las normas con cuya aplicación aspira a beneficiarse, sin que interese el carácter constitutivo, impeditivo o extintivo de tales hechos.” (PALACIO, Lino E., T° IV, p. 368).” (C.S.J.T., sentencia N° 79/2001, in re “Aguirre, Ramón Argentino y otra vs. Si.Pro.Sa. s/ daños y perjuicios”).

En el marco del cuaderno de pruebas del actor n° 2 se libraron oficios a distintas farmacias de las provincias de Jujuy, Córdoba, Salta, Catamarca y Santiago del Estero, solicitando que informen sobre si la documentación acompañada se corresponde con la documentación fiscal y contable de bienes adquiridos a la firma Maglione S.R.L.; que indiquen quien se hizo cargo de los gastos de envío de la mercadería y que si realizan operaciones comerciales con sustento territorial en la Jurisdicción Tucumán según lo normado por el art .2 del Convenio Multilateral y 44 de la Resolución

General 2/09 de la Comisión Arbitral, contestando las firmas oficiadas a fs. 112, 149, 167, 185, 203, 221, 239, 270 que la documentación acompañada se corresponde con los bienes adquiridos a la actora, que Maglione S.R.L. se hizo y se hace cargo de los gastos de envío de mercadería y que ninguna realiza operaciones con sustento territorial en la Provincia de Tucumán.

Asimismo a fs. 251 la firma Logexpres S.R.L., a fs. 282 Guillermo Rulo y a fs. 294 la M.D. Logística, manifestaron que las copias de las facturas acompañadas corresponden a servicios prestados a la empresa Maglione S.R.L.

Finalmente, el informe pericial contable obrante a fs. 305/312 da cuenta de que los gastos de transporte de medicamentos y artículos de perfumería realizados por las ventas efectuadas a sujetos de extraña jurisdicción son soportados por la firma Maglione S.R.L.

A su vez, concluye que conforme a lo dispuesto por el artículo 2 del Convenio Multilateral y el art. 44 de la Resolución General 2/09, los sujetos de extraña jurisdicción no tienen sustento territorial en la Provincia de Tucumán, ya que no realizaron gastos de ninguna naturaleza y quien sí los realizó con el objeto de colocar sus productos en otra jurisdicción fue el vendedor, o sea la firma Maglione S.R.L. (fs. 311).

Cabe puntualizar que mediante la Resolución General 41/10 de fecha 30/3/10, publicada en el Boletín Oficial el 31/3/10 (es decir a menos de un año de la entrada en vigencia de la Resolución General 72/09 y con posterioridad al inicio de esta demanda), la Dirección General de Rentas incorporó a continuación del último párrafo del art. 4 de la RG 86/00 lo siguiente: "c) Contribuyentes locales de extraña jurisdicción o inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral sin alta en la jurisdicción Tucumán, cuando se trate de operaciones realizadas a través de intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., que actúen por cuenta del agente de percepción en la jurisdicción del comprador y la entrega del bien se efectuó fuera de la Provincia de Tucumán, en la medida que

dichas operaciones no generen gastos soportados por el comprador en la jurisdicción Tucumán, en los términos establecidos por el artículo 4° del Convenio Multilateral, en cuyo caso, deberá procederse conforme lo dispuesto por el segundo párrafo del artículo 2° de la RG (DGR) N° 72/09”.

Frente a las conclusiones del informe pericial y a la modificación de la normativa que resulta aplicable, carecen de sustento las impugnaciones que efectuó la demandada (fs. 316/317) al hacer mención que no sólo los gastos de transporte resultan suficientes para circunscribir la noción de sustento territorial, sino cualquier otro gasto soportado en una jurisdicción independientemente de su naturaleza, ya que estos datos no resultan relevantes para aportar elemento de juicio alguno a la cuestión. En resumen, tales afirmaciones no son eficaces para enervar la consideración que el cuestionario encomendado al Perito tiene por fin esclarecer, explicitar de manera precisa la incidencia que conlleva ínsita una carga como la impuesta a la actora, a fin de poder determinar con claridad las desventajas que realmente le ocasiona tener que percibir el impuesto a los ingresos brutos a sus clientes de extraña jurisdicción aún cuando la firma accionante se hace cargo del costo de envío de la mercadería y que además sus clientes no realizan operaciones con sustento territorial en la Provincia de Tucumán.

Es que el informe pericial practicado por el perito C.P.N. R. se encuentra en consonancia con las demás pruebas recabadas en autos, por lo que el principio de la sana crítica aconseja adoptar sus conclusiones, ya que la parte actora logró probar que las ventas realizadas a personas de extraña jurisdicción no le generaron gastos atribuibles a la jurisdicción provincial, que las ventas fueron hechas a sujetos que no tienen sustento territorial en la Provincia y que los gastos de flete corrieron por su cuenta, por consiguiente pretender atribuir base imponible a la jurisdicción Tucumán resulta un exceso por parte del fisco local.

Señala Osvaldo H. Soler que “Conforme el artículo 1 de nuestra Constitución, la Nación Argentina adoptó para su gobierno el sistema federal,

lo que implica que el poder está distribuido territorialmente entre órganos regionales denominados Provincias que coexisten con el Estado federal en un contexto de relaciones inter-estadales. [...] Las Provincias tienen la potestad de establecer cargas públicas (obligaciones dinerarias u obligaciones de hacer) sólo con relación a los sujetos que se domicilien en su jurisdicción territorial o que realicen en ella alguna actividad que pudiere dar lugar al nacimiento de un deber en cabeza de aquéllos, y, en este caso, solamente por la circunstancia de que dicha actividad se realiza en esa provincia es decir, por los hechos ocurridos dentro de su territorio” (SOLER, Osvaldo H., Límites del Estado para la designación de agentes de retención y percepción, Doctrina Tributaria ERREPAR, t. XXXI, p. 573 y sig., 2010).

La C.S.J.T. ha señalado que el principio de territorialidad fiscal “delimita el ámbito espacial de ejercicio del poder tributario del municipio capitalino. Para Bidart Campos, la competencia que el estado ejerce en materia tributaria ‘puede imponer contribuciones -o eximir de ellas- dentro del territorio, respecto de bienes, actividades y servicios que se sitúan, se realizan o se prestan en ese espacio geográfico, de forma que las potestades fiscales responden al mismo criterio de territorialidad’ (Bidart Campos, Germán, ‘El principio de territorialidad fiscal’, LA LEY, 2001-E, 1282)” (CSJT, “Empresa Diego Gálvez S.A. vs. Municipalidad de San Miguel de Tucumán s/ Nulidad-Revocación”, sentencia N° 392 del 16/6/2011).

Nuestra Provincia mediante la ley 6114 aprobó y declaró adherida a la Provincia de Tucumán al Convenio Multilateral para el impuesto sobre los Ingresos Brutos suscripto el 2/9/88, publicado en el Boletín Oficial el 26/4/91 y que se encuentra actualmente vigente, cuyo art. 2 in fine prevé el ámbito de aplicación del Convenio Multilateral y establece entre otros puntos, a que sujetos alcanza cuando se configuran gastos en otra jurisdicción.

La Dirección General de Rentas al dictar la RG. 72/2009 se apartó del contenido de la ley 6114 al pretender gravar mediante el cobro de ese

impuesto a contribuyentes que no se encuentran alcanzados por aplicación del citado Convenio.

La potestad del Estado de establecer regímenes de recaudación debe “necesariamente respetar los estándares constitucionales de razonabilidad y proporcionalidad”, y para este caso particular, aquella potestad fue ejercida en forma irrazonable y desproporcionada por vulneración del principio de territorialidad al pretender que Maglione S.R.L., como sujeto pasivo del impuesto sobre los ingresos brutos, se encuentre obligado a actuar como agente de percepción del citado tributo a sujetos radicados en otras jurisdicciones por ventas realizadas también en extraña jurisdicción, ya que la percepción del tributo es una carga pública que presume un vínculo territorial y que para el caso particular la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán no tiene facultades para exigir su cumplimiento a quienes no revisten la calidad de contribuyentes del tributo de que se trata.

Se ha destacado que el principio de razonabilidad emana de una norma operativa de la Constitución Nacional (artículo 28)... “por lo que resulta ineludible de aplicar por todos los órganos de poder en el Estado de Derecho, entendido éste, precisamente, como estado de razón. En efecto, si lo razonable es lo opuesto a lo arbitrario, es decir a lo carente de sustento -o que deriva sólo de la voluntad de quien produce el acto, aunque esa voluntad sea colectiva-, una ley, reglamento o sentencia son razonables cuando están motivados en los hechos y circunstancias que los impulsaron y fundados en el derecho vigente” (GELLI, María Angélica “Constitución de la Nación Argentina Comentada y Concordada”, Ed. La Ley, Tomo I, p. 424, ed. 2011).

En igual sentido se precisó “Una ley será conforme con la Constitución o su interpretación será constitucionalmente aceptable en la medida en que sean razonables. La evaluación de la razonabilidad es, desde esta perspectiva, clasificante: la norma irrazonable o la interpretación irrazonable no son normas ni interpretaciones jurídicas. El problema del

fundamento de la exigencia de razonabilidad es reconducible a la pregunta por el fundamento mismo del derecho” (CIANCIARDO, Juan “El principio de razonabilidad”, Ed. Abaco, ps. 130/131, ed. 2009).

Resultan incuestionables las facultades legislativas en la materia tributaria local, no delegadas al Estado Nacional, que tiene la Provincia de Tucumán, como asimismo la competencia del Poder Ejecutivo para dictar los pertinentes reglamentos de dichas normas, pero tales competencias deben ser ejercidas, como reiteradamente se destacó, dentro del correspondiente marco de juridicidad del estado de derecho, o sea observándose las disposiciones constitucionales y legales que específicamente rigen y son atinentes a la materia.

III-b- En cuanto al argumento esgrimido por la demandada al contestar la demanda (fs. 55 vta.) en el sentido que la actora no acreditó los severos perjuicios que sostiene le ocasiona la medida adoptada, cabe destacar que no escapa al sentido común la pérdida de competitividad de la accionante respecto de otros proveedores (cfr. sentencias de este Tribunal N° 414/2006 y N° 868/2014), tal vez de otra jurisdicción o de esta provincia, que no les practiquen a sus compradores las percepciones de que se trata, como asimismo los posibles reclamos que eventualmente podrían efectuarle los sujetos percibidos por haberles practicado tales percepciones a quienes no revisten en esta jurisdicción la calidad de contribuyentes del impuesto a los ingresos brutos.

No empecé la anterior conclusión la circunstancia destacada por la demandada (fs. 54 vta.) en el sentido que la actora ya actúa como agente de percepción para otros supuestos, atento los argumentos arriba explicitados.

IV- Corresponde analizar los planteos de hecho nuevo formulados por la parte demandada a fs. 71 y por la parte accionante a fs. 80.

Conforme una pacífica jurisprudencia de esta Cámara: “Los hechos nuevos importan circunstancias fácticas pertinentes o conducentes a los fines de fundar sentencia, que acontecen con posterioridad a la traba de la litis.

Según afirma Lino Palacio (Derecho Procesal Civil, T. IV, p. 379), configuran un caso de integración de la pretensión, que sin alterar ninguno de sus elementos constitutivos (sujeto, objeto y causa) incorporan al proceso una circunstancia de hecho tendiente a configurar o completar su causa. Este instituto requiere para su recepción de la existencia de ciertos requisitos. Primeramente debe vincularse a un tema fáctico posterior a la traba de la litis, o en su defecto debe acreditarse un impedimento cierto a su invocación en la etapa respectiva. También, y no menos importante, el hecho nuevo tiene inexorablemente que incidir en la decisión sobre el fondo del asunto.

De otra parte no es baladí enunciar que se trata de un medio excepcional y de interpretación restrictiva, en cuanto permite el ingreso a la controversia de circunstancias ajenas a la oportuna traba del litigio. De lo antes apuntado entonces se desprende la necesidad no solo de que el hecho nuevo que se intenta traer a la causa sea de fecha posterior a la traba de la litis, sino que aporte a la solución de la causa. En otras palabras, que sea un elemento cuya consideración al momento de la solución del conflicto sea conveniente y apropiada” (Cám. Cont. Administ. Sala I, sentencias N° 94 del 03/03/10 y N° 773 del 12/09/12, entre otras).

En la especie, el hecho nuevo denunciado por la demandada refiere al Acta N° 317 de fecha 20/10/09, por medio de la cual la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral aprobó el dictamen de Asesoría en relación con la Resolución General N° 72/09, complementaria del régimen de percepción establecido por la Resolución General N° 86/00, mientras que la accionante denunció como hechos nuevos las manifestaciones vertidas por el Sr. Ministro de Economía de la Provincia a un diario local.

Como se puede advertir el hecho denunciado por la demandada se trata de un acta por la cual no se resuelve ningún caso concreto en particular que resulte la aplicación o interpretación de la RG 72/09 y el efectuado por la parte actora no constituye técnicamente hecho nuevo debido a que se trata

de una publicación que si bien contiene referencias a la temática atinente a la litis, no representa un aporte para la solución de la causa.

Por lo expuesto corresponde no hacer lugar a la inclusión del hecho nuevo denunciado por la parte demandada a fs. 71, con costas por su orden atento a la actitud procesal asumida por la parte actora en virtud del art. 105 inc. 1º y 106 del C.P.C. y C. de aplicación en este fuero por disposición del artículo 89 del C.P.A, y asimismo no hacer lugar a la inclusión del hecho nuevo planteado por la accionante a fs. 80 con costas a su cargo en virtud de la oposición formulada por la accionada a fs. 86 (primer párrafo del artículo 105 y art. 106 del C.P.C. y C. de aplicación en este fuero por disposición del artículo 89 del C.P.A).

Finalmente del hecho nuevo denunciado a fs. 84, no corresponde pronunciarse al respecto atento la falta de sustanciación.

V- En razón de lo expresado, corresponde hacer lugar a la demanda promovida en autos por la parte actora, declarando la inconstitucionalidad respecto del caso de autos, de la Resolución General N° 72/09 de fecha 19/5/09 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán.

VI- Atento el resultado arribado en la presente litis, las costas deben imponerse a la parte demandada, en virtud del principio consagrado en el primer párrafo del artículo 105 del C.P.C. y C., de aplicación por disposición del artículo 89 del C.P.A. Reservar regulación de honorarios para su oportunidad.

El doctor Gandur dijo:

Que estando conforme con los fundamentos vertidos por la Sra. Vocal preopinante, vota en el mismo sentido.

En mérito a ello, este Tribunal resuelve: I- No hacer lugar, por lo considerado, a la inclusión en la litis de los hechos nuevos denunciados a fs. 71 y 80, con costas en la forma considerada. II- Hacer lugar, por lo considerado, a la demanda promovida en autos por la firma Maglione S.R.L. contra la Provincia de Tucumán, y en consecuencia declarar la inconstitucionalidad, respecto del caso de autos, de la Resolución General N° 72/09 de fecha el 19/5/09 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia. III- Costas a la demandada, según se considera. IV- Reservar regulación de honorarios para su oportunidad. Hágase saber. — Ebe López Piossek.— Sergio Gandur.

RESOLUCION GENERAL D.G.R. 72/09

S.M. de Tucumán, 19 de mayo de 2009

B.O.: 21/5/09 (Tucumán)

Provincia de Tucumán. Impuesto sobre los ingresos brutos. Régimen de percepción. Venta de cosas muebles, locaciones de obras, cosas o servicios y prestaciones de servicios. Operaciones efectuadas con contribuyentes no inscriptos en la provincia. Res. Gral. D.G.R. 86/00. Norma aclaratoria.

Art. 1 – Conforme lo dispone el segundo párrafo del art. 1 de la Res. Gral. D.G.R. 86/00 y sus modificatorias, las compras realizadas por los sujetos extra-jurisdiccionales, cualquiera sea su domicilio fiscal, al igual que las locaciones o prestaciones por ellos contratadas, que se efectúen sobre bienes o cosas que se recepcionen o sitúen, en cualquier etapa de su comercialización, producción, elaboración, fabricación y similares (acopio, almacenaje, depósito, etc.), en sedes, establecimientos, locales, depósitos o cualquier otro tipo de asentamiento dentro del territorio de la provincia de Tucumán, son consideradas celebradas en el ámbito de la provincia de Tucumán en virtud de lo establecido por el tercer párrafo del citado artículo, a los efectos de la aplicación del régimen.

Art. 2 – Cuando los sujetos extra-jurisdiccionales, no inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral o sin alta en la jurisdicción Tucumán a través del citado régimen, adquieran bienes o cosas que se recepcionen o sitúen en el ámbito de la provincia de Tucumán, utilizando para su formalización cualesquiera de los medios previstos en el último párrafo –in fine– del art. 1 del Convenio Multilateral, no será de aplicación lo dispuesto en el sexto párrafo del art. 3 de la Res. Gral. D.G.R. 86/00 y sus modificatorias, correspondiendo, en dicho caso, para el cálculo de la

percepción, aplicar el doble del porcentaje que corresponde a los contribuyentes de Convenio Multilateral según el anexo de que se trate, a los cuales se refiere el art. 6 de la citada reglamentación, no rigiendo para estos casos el tope mínimo establecido a los efectos de practicar la percepción.

Cuando las referidas operaciones se efectúen a través de intermediarios, corredores, comisionistas, mandatarios, viajantes o consignatarios, etc., que actúen por cuenta del agente de percepción en extraña jurisdicción, será de aplicación el porcentaje que corresponde a los contribuyentes de Convenio Multilateral según el anexo de que se trate.

Art. 3 – Los agentes de percepción del régimen establecido por Res. Gral. D.G.R. 86/00 y sus modificatorias, que durante el mes calendario mayo 2009 no hayan actuado como tales respecto de las operaciones realizadas con los sujetos indicados en el artículo anterior, no serán considerados como incursos en incumplimiento al citado régimen de percepción.

Igual tratamiento corresponderá aplicar cuando los agentes de percepción, habiendo actuado como tales, respecto de las operaciones referidas en el párrafo anterior, no hayan aplicado correctamente el régimen establecido en la citada reglamentación, en la medida en que procedan al ingreso de la sumas percibidas, las que constituirán para el sujeto percibido pago a cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos.

Art. 4 – Lo dispuesto en el art. 2 de la presente resolución general entrará en vigencia a partir del 1 de junio de 2009, inclusive.

Art. 5 – De forma.

RESOLUCIÓN GENERAL N° 111/2015

Emisión: 1/10/2015

BO (Tucumán): 5/10/2015

VISTO el artículo 2° de la RG (DGR) N° 72/09, y

CONSIDERANDO:

Que al constituir lo dispuesto por la norma citada en el Visto una cuestión de neto corte de política fiscal y de administración tributaria fijada por la actual gestión, es que razones de oportunidad, mérito y conveniencia llevan a esta Administración a establecer un régimen opcional de información respecto de las operaciones sobre las cuales corresponde percibir en los términos previstos por la norma referida, en lugar de practicar la percepción correspondiente;

Que en consecuencia, corresponde modificar el artículo 4° de la RG (DGR) N° 86/00 y sus modificatorias;

Que han tomado la intervención que les compete los Departamentos Técnico Tributario y Técnico Legal;

Por ello, y en uso de las facultades conferidas por el artículo 9 y concordantes de la Ley N° 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias,

EL DIRECTOR GENERAL DE RENTAS

RESUELVE:

Artículo 1º.- Modificar la RG (DGR) N° 86/00 y sus modificatorias, en la forma que a continuación se indica:

a) Sustituir el artículo 4° y su epígrafe, por el siguiente:

“Sujetos excluidos de percepción y opción de informar

Artículo 4º.- No deberá practicarse la percepción cuando las operaciones se realicen con sujetos no alcanzados por el impuesto o con los siguientes sujetos:

a) El Estado nacional, los estados provinciales y las municipalidades, sus dependencias, reparticiones autárquicas y descentralizadas, por las prestaciones brindadas en su función de Estado como Poder Público.

b) Las bolsas de comercio autorizadas.

c) Las representaciones diplomáticas y consulares de países extranjeros.

d) Las asociaciones mutualistas constituidas de conformidad con la legislación vigente.

e) Los enunciados en el inciso 9. del artículo 228 del Código Tributario Provincial, excepto las obras sociales a las cuales se refiere el citado inciso.

f) Las sociedades cooperativas de trabajo.

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

También se encuentran excluidos como sujetos pasibles de percepción, las emisoras de radiotelefonía y las de televisión y los establecimientos educacionales privados, siempre que la DIRECCIÓN GENERAL DE RENTAS les haya otorgado el carácter de contribuyente exento en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos mediante resolución.

En los casos de aquellas operaciones que corresponde percibir en los términos previstos por el artículo 2° de la RG (DGR) N° 72/09, por generar gastos soportados por el sujeto pasible de percepción en la jurisdicción de Tucumán conforme a lo establecido por el artículo 4° del Convenio Multilateral, los agentes de percepción podrán optar por informar dichas operaciones en lugar de practicar la percepción correspondiente.

De optarse por el régimen de información, los agentes de percepción deberán proceder a informar las operaciones sobre las cuales se

ejerce la opción en la oportunidad en la cual corresponda presentar las declaraciones juradas que se establecen en los artículos 7° y 8°, debiendo conservar y mantener a disposición de esta DIRECCION GENERAL DE RENTAS, por cada sujeto pasible de percepción y adjunto a la consulta efectuada al padrón de contribuyentes al cual se refiere el artículo 3°, fotocopia de las respectivas constancias o certificados de inscripción que acredite el carácter de contribuyente local de extraña jurisdicción o del Régimen del Convenio Multilateral sin alta en la jurisdicción Tucumán, las cuales contengan como mínimo los siguientes datos:

1. Apellido y nombre o razón social.
2. Domicilio.
3. Clave Única de Identificación Tributaria (C.U.I.T.).
4. N° de inscripción como contribuyente local de la respectiva jurisdicción o del Régimen del Convenio Multilateral según corresponda.
5. Actividad/es que declara.

El régimen de información opcional que se establece será de periodo trimestre calendario, siendo la oportunidad de suministrar la información respecto a los trimestres Enero-Marzo, Abril-Junio y Julio-Septiembre aquella en la que corresponda presentar la declaración jurada mensual correspondiente al último mes del periodo trimestral de que se trate, y respecto al trimestre Octubre-Diciembre será en la que corresponda presentar la declaración jurada anual del año calendario respectivo.

A los fines del cumplimiento del régimen de información deberá utilizarse el programa aplicativo y los formularios que oportunamente apruebe esta Autoridad de Aplicación.

La opción de informar solo libera a los agentes de percepción respecto de aquellas operaciones con los sujetos pasibles de percepción que les aporten las constancias o certificados de inscripción por los cuales se acredite el carácter de contribuyente local de extraña jurisdicción o del Régimen del Convenio Multilateral sin alta en la jurisdicción Tucumán, en la

medida que la operación informada se encuentre encuadrada en el marco previsto por el artículo 2° de la RG (DGR) N° 72/09.”.-

b) Suprimir en el artículo 10° la expresión “inciso b) del”.-

Artículo 2º.- Sustituir en el artículo 2° de la RG (DGR) N° 72/09 la expresión “sexto párrafo”, por la siguiente: “quinto párrafo”.-

Artículo 3º.- Dejar sin efecto la RG (DGR) N° 81/10.-

Artículo 4º.- La presente resolución general tendrá vigencia a partir del mes de Octubre de 2015 inclusive, resultando la primera obligación de informar la correspondiente al trimestre calendario Octubre-Diciembre de 2015, en la oportunidad que corresponda presentar la declaración jurada anual del referido año calendario.-

Artículo 5º.- Notifíquese, publíquese en el Boletín Oficial y archívese.-

FIRMANTE: Pablo Adrián Clavarino.

BIBLIOGRAFIA

A. GENERAL

Resolución General N° 23/2002, Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Emisión: 08/02/2002, BO (Tucumán): 20/03/2002.

Resolución General N° 86/2000, Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Emisión: 19/12/2000, BO (Tucumán): 03/01/2001.

B. ESPECIAL

Resolución General N° 72/2009, Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Emisión: 19/05/2009, BO (Tucumán): 21/05/2009.

Resolución General N° 190/2009, Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Emisión: 25/11/2009, BO (Tucumán): 30/11/2009.

Resolución General N° 201/2009, Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Emisión: 11/12/2009, BO (Tucumán): 15/12/2009.

Resolución General N° 116/2010, Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Emisión: 21/07/2010, BO (Tucumán): 23/07/2010.

Resolución General N° 90/2014, Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Emisión: 17/12/2014, BO (Tucumán): 19/12/2014.

Resolución General N° 98/2014, Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Emisión: 19/12/2014, BO (Tucumán): 23/12/2014.

Resolución General N° 106/2015, Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Emisión: 15/09/2015, BO (Tucumán): 17/09/2015.

Resolución General N° 111/2015, Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, Emisión: 01/10/2015, BO (Tucumán): 05/10/2015.

Artículo N° 2 y 6 a 13, Ley de Convenio Multilateral, 18/8/1977.

Resolución General N° 4/2011, Comisión Arbitral, Convenio Multilateral del 18.8.77, Emisión: 29/06/2011, BO (Buenos Aires): 25/10/2011.

Resolución General N° 9/2012, Comisión Arbitral, Convenio Multilateral del 18.8.77, Emisión: 12/12/2012, BO (Buenos Aires): 19/12/2012.

Artículo N° 33 y 228 inc. 9, Código Tributario Provincial de Tucumán, Ley N° 5121 y sus modificatorias, Texto consolidado por Ley N° 8240, BO: 09/02/2010.

C. OTRAS PUBLICACIONES

REPELE, Antonio, Convenio Multilateral. Las Percepciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a sujetos de otras Jurisdicciones, en “ERREPAR” Tomo XXII, Octubre 2015.

DE ROSA, Francisco José. Rentas Tucumán da marcha atrás con la percepción a clientes de otra jurisdicción, en derosayasociados.com.ar, 06/10/2015.

Limozam S.H. de Daniel Eduardo Zamora y Diego Antonio Zamora c. Provincia de Tucumán - DGR - s/Inconstitucionalidad, 18/03/2015, Cámara de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo de Tucumán, Sala II.

Maglione S.R.L. c. Provincia de Tucumán -DGR- s/Inconstitucionalidad. Expte. N° 496/09, 03/06/2015, Cámara de Apelaciones en lo Contencioso-administrativo de Tucumán, Sala III.

INDICE

Resumen

Prólogo

Capítulo I

Características Generales

- 1.- Características del Régimen de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....2
- 2.- Características del Régimen de Percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.....3

Capítulo II

Obligaciones de los Agentes

- 1.- Obligaciones de los Agentes.....6
- 2.- Responsabilidad de los Agentes.....11

Capítulo III

Constancia de Retención

- 1.- Definición.....12
- 2.- Requisitos.....12
- 3.- Ejemplo.....13

Capítulo IV

Implementación y cálculo de ambos regímenes

- 1.- Oportunidad para practicar la percepción y la retención.....15

2.- Cálculo de la retención y Determinación del importe a percibir.....	16
3.- R.G. N° 201/2009: Modificatoria de R.G. N° 23/2002 y N° 86/2000.....	18

Capítulo V

Exclusiones y Excepciones al Régimen

1.- Exclusión del Régimen, a quienes no se debe percibir.....	20
2.- Propósito de R.G. N° 111/2015.....	22
3.- Jurisprudencia: Inconstitucionalidad de R.G. N° 72/2009.....	25
4.- Excepciones, cuándo no se debe retener.....	27

Capítulo VI

Agentes de Retención: Anexo II

1.- Anexo II: Empresas Comerciales y Prestadoras de Servicios.....	29
--	----

Capítulo VII

Ejemplo Práctico – Agente de Retención

1.- Carga de Operaciones alcanzadas en el aplicativo.....	33
2.- Generación de Declaración Jurada.....	38
3.- Presentación de la Declaración Jurada propiamente dicha.....	41
4.- Obtención del Comprobante de Pago.....	47

Capítulo VIII

Saldo a favor

1.- Origen del Saldo a Favor.....	52
2.- Utilización del Saldo a Favor en Tucumán.....	54
a.- Certificado de No Retención y/o No Percepción.....	54

b.- Compensación.....	59
c.- Pedido de Devolución.....	63
Conclusión.....	64

Anexo

Fallo “Limozam SH De Daniel Eduardo Zamora y Diego Antonio Zamora c. Provincia de Tucumán s/ Inconstitucionalidad”.....	67
Fallo “Maglione S.R.L. c. Provincia de Tucumán –DGR– s/Inconstitucionalidad.....	83
Resolución General N° 72/2009.....	107
Resolución General N° 111/2015.....	109
Bibliografía.....	113
Índice.....	115