

SENTENCIA Nro. 102/17

Expte. Nro. 572/926/2016

En San Miguel de Tucumán, a los 03 días del mes de Abril de 2017 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "CITRUSVIL S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 572/926/2016 (Expte. DGR N° 31703/376/D/2011) y

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

El Señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que a fs. 791/798 el contribuyente a través de su letrado apoderado interpuso Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 125/14 de la Dirección General de Rentas de fecha 29/05/2014, obrante a fs. 783/787. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación efectuada por el Sr. Gustavo Daniel Serrano, en carácter de apoderado de la firma CITRUSVIL S.A. con domicilio en Ruta 302 - km. 7 - Cevil Pozo, Provincia de Tucumán, en contra del Acta de Deuda N° A 1436-2011, confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, manteniéndose firme la misma, conforme planilla denominada: "Planilla Determinativa N° PD 1436-2011-Acta de Deuda N° A 1436-2011-Etapa Impugnatoria" la cual corre glosada a fs. 758/759; INTIMAR a cancelar las obligaciones tributarias que surgen de Planilla Determinativa N° PD 1436-2011-Acta de Deuda N° A 1436-2011-Etapa Impugnatoria"; RECHAZAR el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 1436-2011, por haberse configurado la conducta en el artículo 86 inciso 1) del CTP y APLICAR una multa por un monto de \$235.338,36 (pesos doscientos treinta y cinco mil trescientos treinta y ocho con 36/100) equivalente a tres veces

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
2, 3º Piso, Block 2

Expte. 572/926/2016
San Miguel de Tucumán

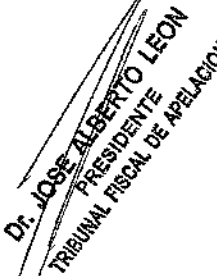
Tel. 0381-4979459 Página 1 de 22

la obligación omitida, graduada en un todo conforme la escala prevista en el Artículo 86 del CTP.

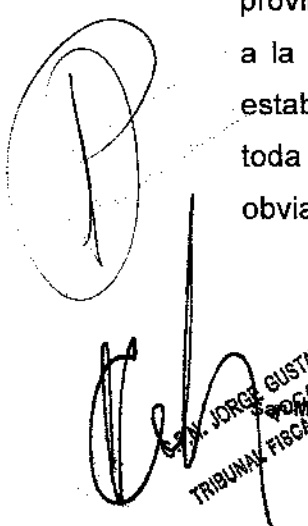
En su expresión de agravios plantea en primer término la prescripción de las acciones del fisco. Expresa que el organismo fiscal sostiene que *la prescripción de las acciones y poderes del fisco contra un contribuyente que no ha actuado como agente de retención está en relación con la situación impositiva del beneficiario de dichos pagos. Por lo tanto, operará cuando prescriba el impuesto de que se trate para el beneficiario.* Asimismo, para el caso en cuestión la prescripción de las posiciones 01 a 11/2006 hubiera operado recién en fecha 01 de enero de 2013, atento *la identidad que corresponde considerarse con el impuesto al que refiere, seguirá su suerte también en relación con el instituto de la prescripción.*

Por tal motivo manifiesta que la administración yerra en su fundamento puesto que lo que se reclama no es saldo de declaración jurada del impuesto sobre los ingresos brutos sino supuestas omisiones en concepto de percepciones. En ese sentido, el vencimiento para la presentación de la declaración jurada opera al mes siguiente de practicada la percepción, dentro de los primeros 15 días. Al ser liquidadas e ingresadas en forma mensual, no demanda la presentación de declaración jurada anual, no sólo por no estar previsto en la RG 86/00 sino porque no se trata de obligación propia del Impuesto sobre los Ingresos Brutos como pretende introducir el fisco en su resolución, sino como responsable por deuda ajena y no como deuda propia.

Expone que siguiendo los lineamientos de la doctrina de la C.S.J.N., si las provincias no pueden establecer una forma de cómputo de la prescripción disímil a la prevista y reglada por el Código Civil, no puede la provincia de Tucumán, establecer un *dies a quo* diferente al que establece el mismo código de fondo, toda vez que con ello se lograría, mediante un simple subterfugio normativo, obviar el principio rector establecido por el Código Civil.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

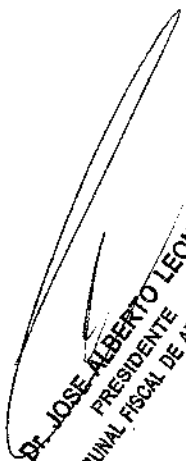


DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

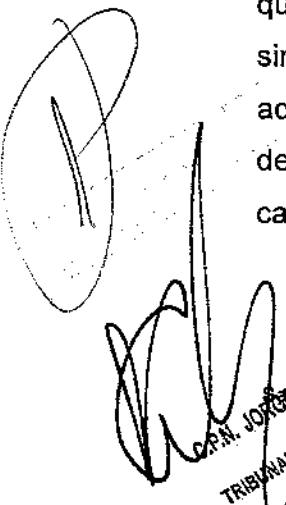
Agrega que Nuestro Máximo Tribunal privilegió, una vez más, la aplicación del Código Civil sobre lo contrariamente dispuesto por la legislación local, y en consecuencia, aplicando el art. 3956 del Código Civil, fija el inicio del cómputo del plazo de prescripción del poder del fisco para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago del mismo, a partir del vencimiento del pago del tributo.

Por las consideraciones que expone sostiene que las posiciones 01 a 11/2006 se hallan fatalmente prescriptas, ya que la posición 11/2006 tuvo como fecha de inicio del plazo de prescripción, la fecha en que la misma se tornó exigible, es decir, a partir del 12 del mismo año, y por consiguiente la prescripción tuvo lugar en el mes de Diciembre del año 2011 y, teniendo en cuenta que el único acto con entidad para suspender la prescripción es la intimación notificada en fecha 28/12/2011, y en virtud de que la misma se efectuó una vez transcurrido el plazo de 5 años, ha operado definitivamente la prescripción, por cuanto el citado acto produce *ex post facto* al tiempo necesario para que tuviere lugar ésta última. Lo mismo ocurre con la demanda de embargo preventivo alegada por la administración, puesto que la misma fue iniciada en el año 2012, es decir que la interposición de la demanda aludida no provocó interrupción alguna respecto de los períodos 01 a 11/2006.

En segundo término plantea improcedencia del ajuste ya que no se analizó debidamente la documentación oportunamente aportada existiendo conceptos y sujetos que se encuentran al margen de toda percepción ya sea por estar exentos o por ser sujetos de extraña jurisdicción. A los fines de confirmar su determinación, el fisco utiliza como principal y único argumento la circunstancia de que al momento de formular la impugnación, adjuntó la documentación en copias simples, no cumpliendo en tal sentido los requisitos que condicionan su admisibilidad y que por lo tanto debía ser desestimada como así también las defensas planteadas con fundamento en aquella. La existencia de ritos caprichosos por parte de la administración atenta de manera flagrante contra uno



Sr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sr. JOSE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
3° Piso, Block 2

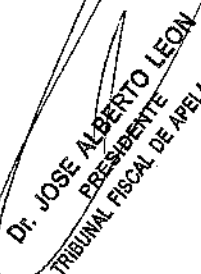
de los principios rectores de todo procedimiento administrativo, como lo es la búsqueda de la verdad material.

En su tercer agravio solicita la nulidad de la resolución ya que la prueba informativa ofrecida fue rechazada por cuanto la administración sostiene que la misma resultaría inoficiosa. Sostiene que la administración ha obviado un principio básico del procedimiento administrativo, como lo es la obligación de producir las pruebas solicitadas por el recurrente, generando a esta parte un total estado de indefensión, violando así un derecho constitucionalmente reconocido como lo es el derecho de defensa.

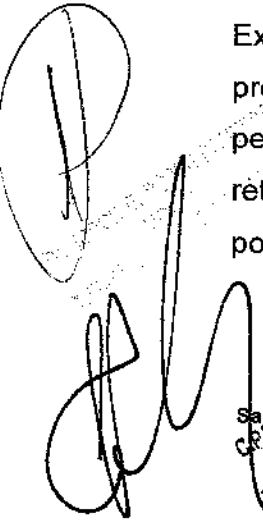
Expresa que es el fisco el que cuenta con un aparato de inteligencia que lo posibilita a investigar a los posibles deudores, y tiene en este caso, la posibilidad de verificar el cumplimiento del principal obligado, sin embargo, no lo realizó. El organismo de recaudación pretende transferir su deber ineludible de fiscalizar y verificar a un tercero, sin que la ley lo autorice en tal sentido.

Plantea enriquecimiento sin causa, ya que la pretensión del fisco implicaría percibir dos veces el mismo tributo. En el artículo 33 del CTP establece como único responsable ante el fisco al agente de percepción sólo por el importe "retenido, percibido o recaudado". A continuación establece que "de no realizar la percepción responderá solidariamente". Por lo tanto, es correcta la afirmación de que resulta inadmisibles, ni siquiera por vía presuncional, que la administración pretenda que se ingresen las percepciones que el agente no realizó, es decir que a pesar de no haber actuado como agente de percepción, debería ingresar tales sumas.

Expone que en el escrito de impugnación se solicitó, que se oficien a los proveedores de la firma a fin de que en caso de que no les hayan practicado la percepción, indiquen el motivo y si ingresaron el gravamen computando retenciones no efectuadas. Sin embargo la resolución en crisis rechazó la misma por inoficiosa.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



San JORGE GUSTAVO JIMENEZ
C.F.N. Martín V. 82
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
Piso, Block 2

Sostiene que aún en el supuesto de que hubiere omitido actuar como agente de percepción, no le generaría obligación de ingresar tales sumas, si las mismas no fueron detraídas en sus DDJJ por quienes debieron haberla sufrido. Asimismo expresa que adolece de cualquier poder de policía para exigir a sus proveedores la exhibición de sus DDJJ, más no así la Dirección General de Rentas.

En su cuarto agravio plantea la prescripción de la acción para aplicar multa, debido al hecho de que al momento de la notificación de la resolución que aplicó la sanción, la acción se encontraba prescripta, y por consiguiente inhibida la administración para promover cualquier ejecución de multa con base en la misma.

En quinto término solicita la nulidad de la imputación, ya que no se puede considerar que el agente quiso inducir a error al fisco cuando la única diferencia hallada es cuantitativa por una supuesta omisión. No se halló documentación apócrifa, registros paralelos, ni ningún otro indicio que hiciera presumir la conducta dolosa del contribuyente. El soporte fáctico de la presunción de dolo debe ser cierto y no meramente conjetura. La vinculación entre el soporte fáctico y el hecho presunto tiene que ser unívoca, sin margen para una consecuencia distinta.

Por último plantea la aplicación de la norma penal más benigna debido a la falta de la existencia de dolo, por lo que corresponde la aplicación del art. 85 de la Ley 5121 según el cual serán sancionados los que omitieran el pago de impuestos y/o sus anticipos o pagos a cuenta mediante la falta de presentación de declaraciones juradas o por ser inexactas las presentadas, con una multa graduable entre el 25% (veinticinco por ciento) y el 100% (cien por ciento) del gravamen dejado de pagar.

II. Que a fojas 1/9 del Expte. N° 572/926/2016 la Dirección General de Rentas a través de sus apoderados, contesta el traslado que le fuera oportunamente conferido (art. 148 del Código Tributario Provincial).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Miguel de Tucumán, 20 de Mayo de 2016
C. RN. GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
Piso, Block 2

Respecto del planteo de prescripción deviene en abstracto el tratamiento del Recurso interpuesto con respecto a los períodos mensuales 01 a 11/2006, correspondiendo el análisis del mismo sólo en relación a los planteos efectuados contra el período 12/2006.

Sostiene la legitimidad y consecuente validez de la Resolución N° D 125-14 que fue dictada conforme la normativa entonces vigente, sin embargo, siendo la etapa procesal oportuna, frente a los agravios expuestos por el apelante y en búsqueda de la verdad material, la DGR procedió a reevaluar la documental obrante en las presentes actuaciones. Como consecuencia surgieron diferentes ajustes dando lugar parcialmente a los planteos recursivos del agente.

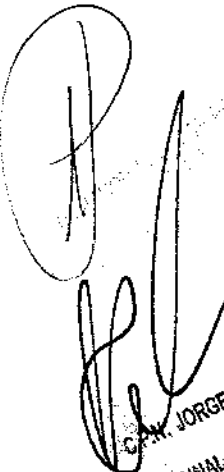
Manifiesta que a partir de las citadas manifestaciones se procede a confeccionar Planilla Determinativa N° PD 1436-2011 Acta de Deuda N° A 1436-2011 Etapa Recursiva, cuyo detalle de operaciones se encuentra contenido en planilla denominada "Listado de Operaciones Sujetas a Percepción Período 12/2006" que acompaña el presente escrito.

Con respecto al planteo de nulidad, sostiene que la resolución atacada se encuentra perfectamente motivada, y de su contenido puede conocerse efectiva y expresamente los antecedentes y razones que justifican el dictado del acto. A su entender el agente discute la metodología aplicada, expresando su desacuerdo con la misma, lo cual no es causal de nulidad del acto, sino que por el contrario, el mismo siendo válido puede resultar impugnabile lo que sería materia de otro análisis. Por lo que sostiene que en este caso tampoco es procedente dicho planteo y los argumentos mentados por el contribuyente carecen de sustento al ser expuestos meramente y no estar respaldados con documentación que derribe la determinación efectuada.

En cuanto a lo referido a los agravios de "enriquecimiento sin causa" y "pretendida solidaridad", se remite a lo sentenciado por la C.S.J.N en los fallos "San Juan S.A.", "Cintafon S.R.L." y "Tavex Argentina S.A.". Por lo que, en base a los precedentes jurisprudenciales mencionados surge evidente apartamiento de la



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



San Juan de los Rios 362, 3° Piso, Block 2
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

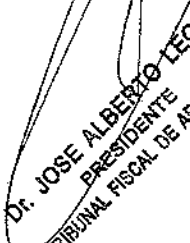
Corte Provincial a los criterios allí establecidos respecto del deber que le corresponde al agente que pretende liberarse de responsabilidad por incumplimiento a los regímenes de retención y/o percepción de tributos, ya que son ellos los que deben acreditar el ingreso del impuesto por parte del contribuyente.

Expresa que resulta oportuno mencionar lo tratado en el dictamen conjunto emitido en fecha 08/08/2014 por la División Asesoría Jurídica, Administrativa y Tributaria y la División Dictámenes y Capacitación, dependientes de los Departamentos Técnico Legal y Técnico Tributario de la DGR respectivamente, el cual si bien se refiere al precedente de la CSJT "Bercovich SACIFIA vs. PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR – s/Nullidad / Revocación" es aplicable al tema en cuestión. Entienden que en el fallo "Bercovich" existe un innegable apartamiento de las normas vigentes, debiéndose destacar que en el caso no se declaró la inconstitucionalidad ni inaplicabilidad de las mismas, lo cual da cuenta de la arbitrariedad de la decisión sentencial.

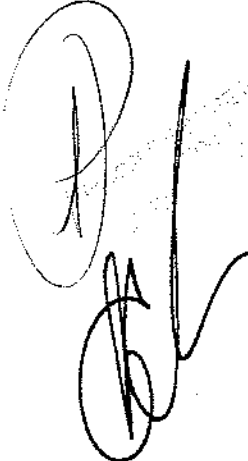
Por último, con respecto a la sanción de multa aplicada por medio de la Resolución N° D 125-14 por la configuración de la infracción prevista en el artículo 86 inciso 1 del CTP, cabe destacar que conforme lo establecido por el penúltimo párrafo del Artículo 7° de la Ley N° 8873, el contribuyente queda eximido de sanción por dicha infracción.

Por todo lo expuesto solicita HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso presentado por el contribuyente, y DECLARAR ABSTRACTO el Recurso de Apelación interpuesto en relación con la multa aplicada.

III. A fojas 16/21 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones, se declara la cuestión de puro derecho, autos para sentencia y en forma previa al dictado de la misma se dispone como medida para mejor proveer, se intime a la DGR a fin que informe si los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 1436/2011 – IB AP de fecha 28.12.2011



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



San Martín 6° Piso, B20
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a las posiciones 01 a 12/2006 contenido en la mencionada Acta de Deuda.-

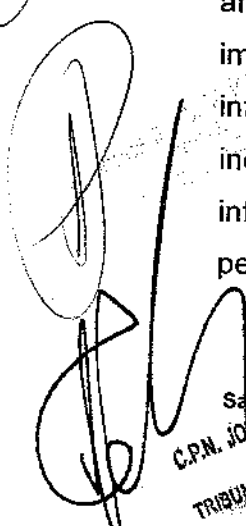
Dicha medida fue contestada por la autoridad de aplicación, remitiendo soporte óptico informando los periodos y sujetos pasibles de percepción que conforman la determinación de oficio practicada mediante la "Planilla Determinativa N° PD 1436-2011 Acta de Deuda N° A 1436-2011 – Etapa Recursiva" y si los mismos registran o no presentación de Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme obra en autos.-

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate, corresponde resolver si la Resolución N° D 125-14 de fecha 29/05/2014, resulta ajustada a derecho.

IV. a.- De la confrontación de los términos expuestos por el contribuyente, puestos en relación con los argumentos esgrimidos por la D.G.R. en la contestación de agravios, cabe tener presente el acaecimiento de un hecho nuevo posterior a la presentación del Recurso de Apelación, que tiene fundamental incidencia en la resolución del presente caso, o sea la condonación general de infracciones, sanciones y obligaciones tributarias dispuesta por Ley N° 8720, que corresponde tratar en forma preliminar.-

En efecto, conforme el restablecimiento del Plan de Facilidades de Pagos de la Ley N° 8520 y atento la modificación introducida por el punto f) inciso 7 del artículo 1° de la Ley N° 8720 al artículo 7° de la primera de las normas citadas, se implementó el siguiente beneficio: "...Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los periodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias correspondientes a dichos periodos, siempre que al 15 de Octubre de 2014 no se encuentre interrumpido el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



San Martín 362, 3° Piso Block 2
C.P.N. JORGE BUSTOS
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate”.

Conforme surge de las constancias de autos, en fecha 28.12.2011 se notificó el Acta de Deuda N° A 1436-2011, confeccionada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos -Agentes de Percepción-, correspondientes a los periodos fiscales 01/2006 al 12/2006.

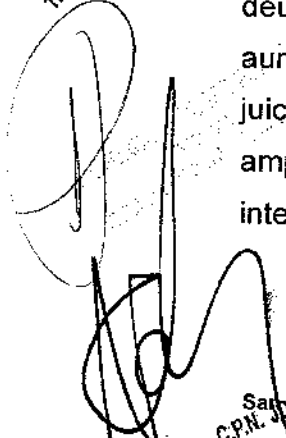
En virtud de lo informado por la División Control de Cobros Judiciales del Departamento Técnico Legal de la D.G.R. a fs. 806/807 y lo expresado por sus apoderados en su contestación de traslado, en fecha 18.04.2012 se inició juicio de Embargo preventivo, el cual tramita por ante el Juzgado de Cobros y Apremios de la Segunda Nominación, Expte. Judicial N° 2394/12.

Como ya lo expresó este Tribunal en numerosos precedentes (Transporte Morano S.R.L. s/Rec. de Apelación, entre otros), la constitución en mora del deudor efectuada en forma autentica, conforme lo dispone el artículo 3986 del C.C., se produce con la notificación del Acta de Deuda, por lo que la comunicación de la misma suspende por un año y por única vez, la prescripción liberatoria, doctrina sentada por la C.S.J.T..-

En lo que refiere a la interrupción de la prescripción liberatoria, dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, la Corte Local dejó sentado que es de aplicación el primer párrafo del Artículo N° 3.986 del C.C., el cual dice: “...La prescripción se interrumpe por demanda contra el poseedor o deudor, aunque sea interpuesta ante juez incompetente o fuere defectuosa y aunque el demandante no haya tenido capacidad legal para presentarse en juicio...”. En el precepto citado, la palabra “demanda” está empleada en sentido amplio, comprensivo de toda reclamación judicial que ponga de manifiesto la intención del acreedor de cobrar su crédito.-



DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



SAN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
C.P.N. JIMENEZ, 3802, APELACION
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION, Block 2

En lo que respecta al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, nuestro Máximo Tribunal en los autos: "Provincia de Tucumán DGR - c/Diosquez Gerónimo Aníbal S/ Ejecución Fiscal" expresó que: "...en materia civil la prescripción corre desde que la deuda es exigible; esa exigibilidad de la obligación tributaria no se encuentra atada a la determinación de la deuda, mucho menos a la firmeza de dicho acto administrativo..."-.

Esta doctrina judicial, reiterada por la Corte local en repetidas causas, implica que un código tributario local no puede disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción, que aquel previsto en la legislación de fondo; razón por la cual, el plazo de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir el pago del mismo, debería computarse del modo señalado en la legislación nacional.-

"...Por otro lado resulta contradictorio desde el punto de vista lógico y jurídicamente abusivo considerar que la obligación tributaria del IIB tiene un vencimiento anual, pero a la vez ocasiona consecuencias gravosas para el contribuyente que, con la aplicación del criterio del recurrente, estaría obligado a pagar "anticipos" previos, que generan intereses antes del referido vencimiento anual, corriendo la prescripción desde el vencimiento anual y no desde el momento en que son exigibles los anticipos..." (Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs Enrique R. Zeni y Cía. S.A.C.I.A.F.E.I s/ Ejecución fiscal del 02/05/2016). En consecuencia, el máximo tribunal llegó a la conclusión que no existe ninguna razón jurídica que avale la pretensión de la D.G.R., ni la Provincia tiene facultad para apartarse de lo normado por el Código Civil en el art. 3956.-

Reseñado así el criterio que debe aplicarse al instituto de la prescripción, en el presente caso, la posición 11/2006 del impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción-, vencía el día 18.12.2006, por lo tanto, la acción para reclamar el mismo, prescribía el día 18.12.2011. Habiéndose notificado el acta de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
Piso, Block 2

deuda en fecha 28/12/2011, no se llegó a suspender en tiempo oportuno el término de prescripción que se encontraba corriendo.

En virtud de ello, la demanda interruptiva de la prescripción reseñada precedentemente, solo interrumpió en forma oportuna, la prescripción respecto del período 12/2006.-

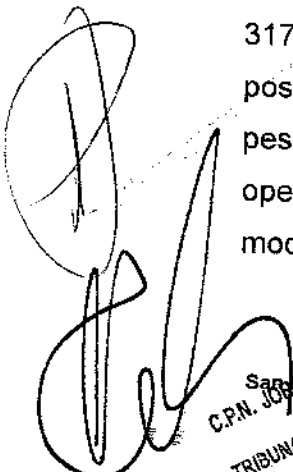
Lo expuesto me lleva a concluir que las posiciones 01 a 11/2006 del impuesto sobre los Ingresos Brutos -Agente de Percepción- se encuentran aprehendidas por lo dispuesto en la ley N° 8520, conforme a la modificación introducida por el punto f) inciso 7° del artículo 1° de la ley N° 8720.-

Por lo expresado y teniendo en cuenta los beneficios de la norma citada, corresponde DECLARAR ABSTRACTA, la cuestión planteada por CITRUSVIL S.A., en relación a las posiciones 01 a 11/2006 del impuesto sobre los Ingresos Brutos -Agente de Percepción- y DECLARAR que por aplicación de la ley N° 8520, conforme a la modificación introducida por el punto f) inciso 7° del artículo 1° de la ley N° 8720, las obligaciones tributarias correspondientes a dichos períodos han quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV. b.- Ahora bien, siendo el Acta de Deuda impugnada exigible por el período 12/2006, conforme surge del informe de fs. 1058/1059 del Expte. N° 31703/376-D-2011, la DGR procedió a rever la determinación de oficio notificada conjuntamente con la Resolución N° D 125-14 mediante Planilla Determinativa N° PD 1436-2011 Acta de Deuda N° A 1436-2011 Etapa Impugnatoria (fs. 788/89 Expte. DGR N° 31703/376-D-2011) la cual arroja un saldo de impuesto a favor del fisco por la posición 12/2006 de \$ 25.946,82 (veinticinco mil novecientos cuarenta y seis pesos con 82/100), de la cual surgen los siguientes ajustes: exclusión de aquellas operaciones que encuadran en el art. 4° inc. b) de la RG N° 86/00, sus modificatorias y complementarias; aplicación de la alícuota del 1,25% respecto de



Sr. GUSTAVO JIMENEZ
C.P.N. JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

aquellas operaciones efectuadas con sujetos inscriptos en Convenio Multilateral, de donde resulta una operación con importe inferior al mínimo que se excluye de la determinación.

De ésta manera, luego de las citadas modificaciones la DGR confecciona la Planilla Determinativa N° PD 1436-2011 Acta de Deuda N° A 1436-2011 Etapa Recursiva, cuyo detalle de operaciones se encuentra contenido en planilla denominada "Listado de Operaciones sujetas a Percepción Período 12/2006" fs.1054/1055 del Expte. DGR N° 31703/376-D-2011, quedando un saldo de impuesto determinado por la posición 12/2006 de \$25.608,50 (veinticinco mil seiscientos ocho pesos con 50/100).

Sin perjuicio de ello, este Tribunal Fiscal consideró oportuno en búsqueda de la verdad objetiva, respetando la igualdad de las partes, celeridad y economía procesal, dictar una medida para mejor proveer, despejando las dudas con que tropieza el convencimiento de este Organismo, particularmente en lo que hace a la prueba instrumental obrante en autos y que no resulta suficientemente esclarecedora.

Es así que se consideró necesaria la constatación o verificación de información que obra en poder de la Dirección General de Rentas de la Provincia, tendiente a verificar la acreditación del ingreso del tributo por parte de los sujetos pasibles de percepción, involucrados en el Acta de Deuda N° A 1436-2011 (Planilla Determinativa – Etapa Recursiva).

Siguiendo los lineamientos de la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en los casos de agente de percepción, el recaudo de integrar debidamente la relación tributaria en sede administrativa, constituye un imperativo insoslayable toda vez que hace al debido proceso administrativo en los términos del art. 3° de la Ley 4.537 de Procedimientos Administrativos de Tucumán.

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La debida constatación del ingreso del tributo resulta imprescindible para dictar un acto administrativo válido, ya que la falta de integración en debida forma de la relación jurídica tributaria, con la participación del contribuyente, descalifica al acto de determinación practicado y lo vicia de nulidad en los términos del art. 48 de la Ley 4.537 ya que fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediéndose así el derecho de defensa en juicio y debido proceso de raigambre constitucional (art. 18 de la Constitución Nacional) aplicable también en sede administrativa (Sent. 709/06 C.C.A. Sala Iª).

En sentido concordante resulta esencial para la debida fundamentación y sustento legal de la Resolución que resuelva el presente recurso, dictar una medida para mejor proveer, de acuerdo a lo dispuesto por la C.S.J.T. a partir de los antecedentes jurisprudenciales explayados en "Fariás" y "Bercovich".-

En estos fallos se expresó que "...si ambos son sujetos pasivos en forma solidaria de la relación jurídica tributaria, no parece descaminado lo resuelto por el pronunciamiento en recurso, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes" (C.S.J.T., en autos: JOSE FARIAS E HIJOS S.R.L. C/GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- S/ NULIDAD/REVOCAION -Sentencia Nro. 1316/08 Fecha: 22/12/2008).

Por otra parte, en el caso "Bercovich" (Sent. N° 185/2014) se sostuvo en sentido coincidente: "No cabe duda, entonces, que en el presente caso en el cual la determinación de oficio de la deuda que se impugna obedece a la falta de percepción, la referida disposición en su última parte deja al lado del agente de percepción al contribuyente, por lo que ambos son responsables solidarios de la obligación tributaria, siéndolo aquél por deuda ajena y no propia, como el contribuyente. Ello así, entonces, si ambos son sujetos pasivos en forma solidaria de la relación jurídica tributaria, no parece descaminado lo resuelto por la Cámara, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

S. GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
3° Piso, Block 2

procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes, que eran personas determinables, respecto de las cuales la DGR cuenta con registros propios de esta jurisdicción impositiva”.

Bajo éstos lineamientos, este Tribunal dispuso como “Medida para mejor proveer” (fs. 16/21) que la DGR informe si los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 1436/2011 – IB AP (Etapas Recursiva) presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes al período fiscal 12/2006 contenido en la mencionada Acta de Deuda.

En respuesta a dicha medida, la Autoridad de Aplicación remitió un soporte magnético detallando la información solicitada (fs. 36/38).

Adelanto mi opinión que el recurso debe prosperar parcialmente, con respecto a la determinación tributaria intimada por medio del Acta de Deuda impugnada.

Ello por cuanto, si bien la implementación de los regímenes de retención/percepción en la fuente, tienen como doble finalidad la recaudación anticipada de los tributos por parte del Organismo Fiscal y a su vez, constituyen una herramienta para evitar o atenuar la evasión fiscal (se presume que a través de ellos el Fisco toma conocimiento previo de la existencia de la operación sujeta a dichos regímenes y que esto minimiza o anula el riesgo que el sujeto pasible no la declare posteriormente en oportunidad de determinar el tributo correspondiente), no es menos cierto que la retención/percepción constituye para el sujeto pasible de la misma un ingreso a cuenta de la obligación final del período que se trate.

Y en ese contexto, si bien la retención/percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada, si el sujeto pasivo del tributo cumplió con su obligación de determinación e ingreso a través de la presentación de la correspondiente

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° P.
C.P.N. JORGE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expte. 572/926/2016
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 14 de 22

Declaración Jurada autodeterminativa, entonces la obligación tributaria final se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del impuesto y mal podría exigirse al agente de retención/percepción con posterioridad al acaecimiento de dicha circunstancia, el ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.


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

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

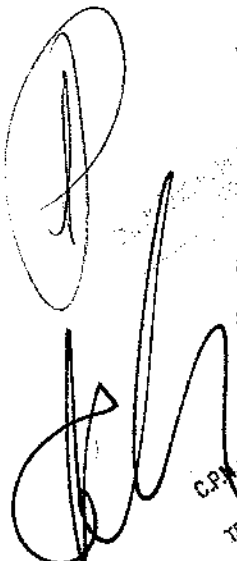
- 1) Enajenarse totalmente en el mismo período.
- 2) Enajenarse parcialmente en el mes de compra, y el resto en los períodos posteriores.
- 3) Enajenarse totalmente en períodos posteriores al mes de compra.

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

Por ello, concluyo que en los regimenes de percepción cuando el sujeto obligado a actuar como tal incumplió con su obligación, la sola demostración por parte del sujeto pasible de percepción de haber presentado la correspondiente declaración



DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
San Martín 362, 3º Piso, Block 2

jurada y haber ingresado el tributo por cada período involucrado en la determinación tributaria, resulta prueba suficiente para hacer lugar al planteo del apelante.

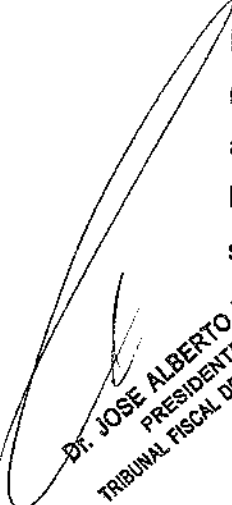
No obstante ello, el Fisco puede reclamar a los Agentes de Percepción los intereses resarcitorios y sancionar con multa la falta del ingreso en tiempo oportuno a las arcas fiscales de las obligaciones en cabeza de los sujetos que debiendo actuar como tales no lo hicieron.

Por ello corresponde disponer que sobre los importes por los cuales se hace lugar, la DGR proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes desde la fecha de vencimiento del ingreso de los importes dejados de percibir hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal).


Luego de realizar un análisis minucioso de la información contenida en el soporte magnético remitido por la D.G.R. en respuesta a la medida para mejor proveer, se arribó a la siguiente conclusión con respecto a la determinación tributaria (Planilla Determinativa - Etapa Recursiva) correspondiente a la posición 12/2006 Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción:

Corresponde **Hacer Lugar Parcialmente** a los planteos efectuados por el contribuyente con respecto a aquellos sujetos pasibles de percepción que **presentaron** sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo 12/2006, por un importe de \$ 11,29 (pesos once con 29/100).

- **No Hacer Lugar** a los planteos realizados en el recurso de apelación respecto de aquellos sujetos pasibles de percepción que **No presentaron** sus declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo 12/2006; por un importe de \$ 25.597,21 (pesos veinticinco mil



DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
San Martín 362, 3° Piso, Block 2

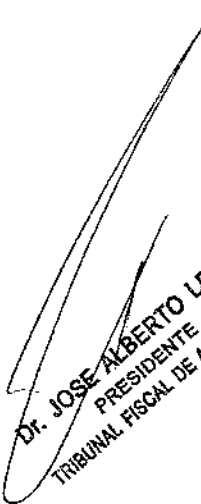
quinientos noventa y siete con 21/100), de acuerdo al detalle de contribuyentes que se adjunta a la presente en Planilla Anexa I y soporte óptico que obra en autos a fs. 39.

IV. c.- Por último, en lo que refiere a la sanción de multa aplicada en el art. 3º de la Resolución N° D 125-14, por la infracción prevista en el artículo 86 inciso 1º del C.T.P., a la luz de las normas vigentes, se advierte que encuadra en las previsiones contenidas en el artículo 7º inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8873, que expresa: "Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Mayo de 2014 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones".

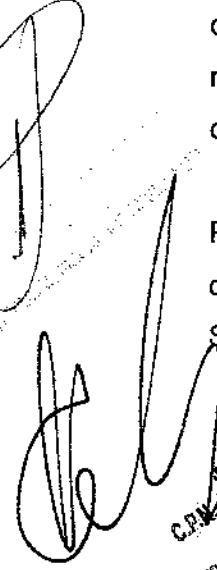
Las constancias de autos corroboran la declarada aplicación al caso de la precitada norma, en la medida que la infracción objeto del presente recurso, data de fecha anterior al 31/05/2014.

Siendo ello así, concluyo que se ha tornado abstracto emitir pronunciamiento por carecer de interés jurídico actual la pretensión recursiva en examen sobre la multa dispuesta por la Autoridad de Aplicación y, por ende, adolece de sentido emitir opinión respecto de los agravios contenidos en aquel recurso. Es que, si ministerio legis, se ha eliminado la posibilidad jurídica de hacer efectiva la sanción determinada por la D.G.R., resulta de toda evidencia que no corresponde a este Tribunal Fiscal de Apelación abrir juicio respecto de los agravios traídos a su conocimiento, tornándose abstracta la cuestión planteada y, por consiguiente, resultar inoficioso emitir opinión en el tópic, en atención a lo precedentemente considerado.

Por lo expresado y teniendo en cuenta los beneficios de la norma citada, corresponde DECLARAR ABSTRACTA, la cuestión planteada por CITRUSVIL S.A., en relación a la multa impuesta y DECLARAR que por aplicación del artículo



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sr. GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

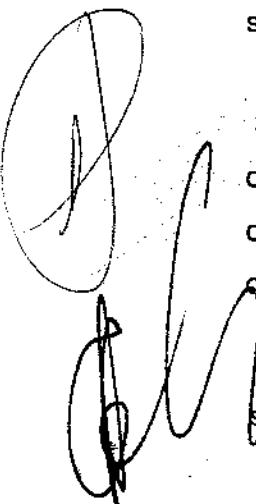

7º inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8873, la sanción determinada en el art. 3º de la Resolución N° D 125-14 de fecha 29/05/2014 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente. Así voto.-

Por las consideraciones que anteceden propongo como conclusión:

1) **DECLARAR ABSTRACTA**, la cuestión planteada por CITRUSVIL S.A., en relación a las posiciones 01 a 11/2006 del impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción- y **DECLARAR** que por aplicación de la ley N° 8520, conforme a la modificación introducida por el punto f) inciso 7º del artículo 1º de la ley N° 8720, las obligaciones tributarias correspondientes a dichos períodos han quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

2) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 125/14 respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo 12/2006 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1436/2011 – Etapa Recursiva, por un importe de \$ 11,29 (pesos once con 29/100), dejando firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron las Declaraciones Juradas antes mencionadas, que asciende al monto de \$ 25.597,21 (pesos veinticinco mil quinientos noventa y siete con 21/100) conforme detalle de los mismos obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma y soporte óptico que obra en autos a fs. 39.

3) **DISPONER** que la D.G.R. proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso conforme lo mencionado, por cada uno de los contribuyentes que cumplieron con su obligación de presentar las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los



Dr. JOSE ALBERTO LEDESMA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
San Martín 362, Of. 201
C.P. Tucumán, Tucumán, Block 2
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Ingresos Brutos correspondientes al periodo 12/2006 desde la fecha de vencimiento del ingreso de los importes dejados de percibir hasta la fecha del efectivo pago del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal), procediendo a su tramitación.

4) DECLARAR ABSTRACTA, la cuestión planteada por CITRUSVIL S.A., en relación a la multa impuesta y **DECLARAR** que por aplicación del artículo 7° inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8873, la sanción determinada en el art. 3° de la Resolución N° D 125-14 de fecha 29/05/2014 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

Así lo propongo.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:


Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1. DECLARAR ABSTRACTA, la cuestión planteada por CITRUSVIL S.A., en relación a las posiciones 01 a 11/2006 del impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción- y **DECLARAR** que por aplicación de la ley N° 8520, conforme a la modificación introducida por el punto f) inciso 7° del artículo 1° de la ley N° 8720, las obligaciones tributarias correspondientes a dichos periodos han quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

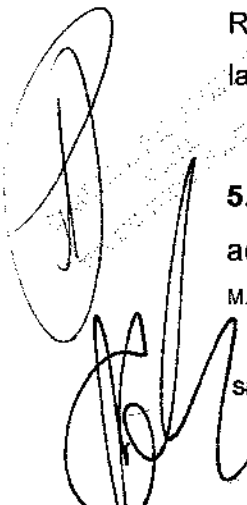
2. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CITRUSVIL S.A.**, en contra de la Resolución N° D 125/14 respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo 12/2006 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1436/2011 – Etapa Recursiva, por un importe de \$11,29 (pesos once con 29/100), dejando firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron las Declaraciones Juradas antes mencionadas, que asciende al monto de \$25.597,21 (pesos veinticinco mil quinientos noventa y siete con 21/100) conforme detalle de los mismos obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma; conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-

3. DISPONER que la D.G.R., proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso conforme lo mencionado, por cada uno de los contribuyentes que cumplimentaron con su obligación de presentar las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes al periodo 12/2006, desde la fecha de vencimiento del ingreso de los importes dejados de percibir, hasta la fecha del efectivo pago del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal), procediendo a su tramitación; conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-

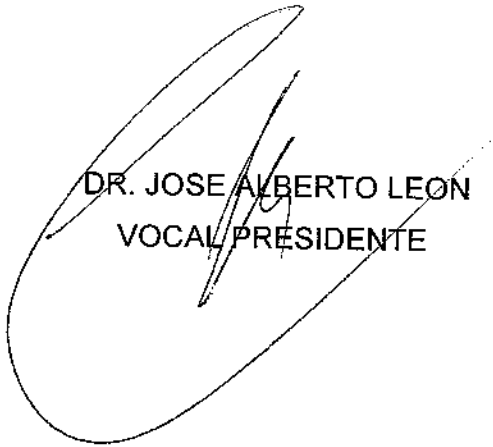
4. DECLARAR ABSTRACTA, la cuestión planteada por CITRUSVIL S.A., en relación a la multa impuesta y **DECLARAR** que por aplicación del artículo 7° inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8873, la sanción determinada en el art. 3° de la Resolución N° D 125-14 de fecha 29/05/2014 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

5. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVÉSE**.

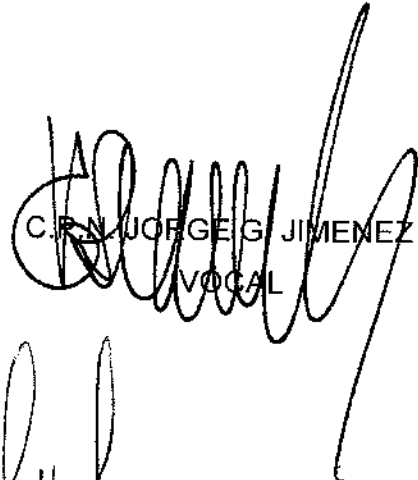
M.F.J.



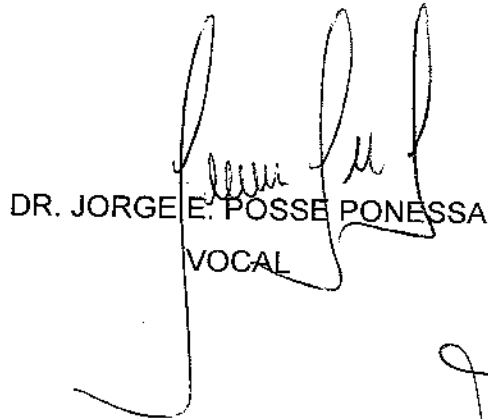
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
San Martín 362, 3° Piso, Block 2



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

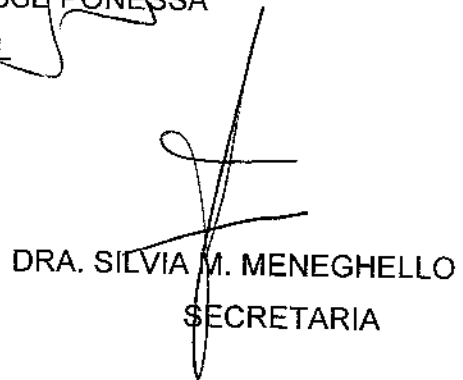


C. FN JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

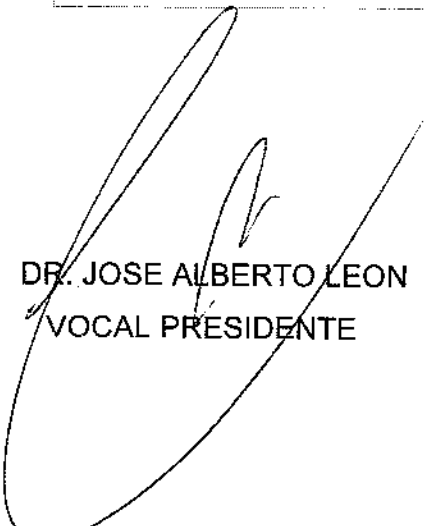
ANTE MI



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA

Planilla Anexa I Sentencia N°
Listado de contribuyentes que no presentaron DDJJ del IIBB

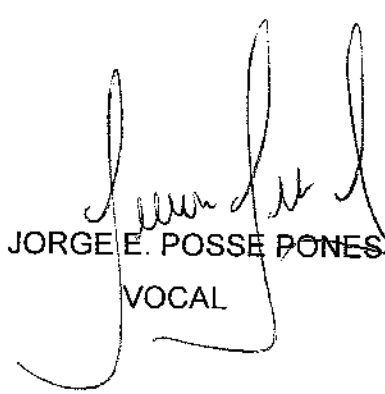
Razon Social	CUIT	Dif. a Ingresar
ARGENFRUITS.A.	30677012877	956,74
COFRUBAR ARGENTINAS.R.L.	30709790451	542,07
DIAZH NOSS.A.	30582545894	116,73
ELEMPORIO DEL AJOS.R.L.	30708720808	116,92
FAVARO HUGO DANIEL	20131900326	200,00
FERRUCCIO SOPPELSAS.R.L.	30563010343	23,94
Fideicomiso de Gas-Ampliación Gasoducto Norte	30709043354	19.522,24
S.A.IMP.YEXP.DELAPATAGONIA	30506730038	4.077,21
WIÑAY S.A.	30707612335	41,36
		25.597,21



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA