

SENTENCIA N° 311 /17

Expte. N° 760/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...07... días del mes de Abril...de 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "FABRICA AUSTRAL DE PRODUCTOS ELECTRICOS S.A. S/ RECURSO DE APELACION Expte. N° 760/926/2016 y N° 28.065/376/D/2011 (D.G.R.)" y;

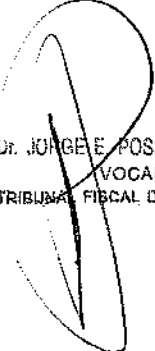
Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.-

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 192/16?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas 813/834 el Dr. Mariano Javier Flotta, en carácter de apoderado de la firma FABRICA AUSTRAL DE PRODUCTOS ELÉCTRICOS S.A., interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 192/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 25/08/2016 obrante a fs. 803/811 mediante la cual resuelve **1) DECLARAR ABSTRACTA** la impugnación interpuesta por la firma contra el Acta de Deuda N° A 1190/2011 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción, en lo pertinente a los periodos 01 a 11/2006. **2) HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta contra el Acta de Deuda N° A 1190/2011 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción, confirmándose la



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



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

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 760-926-2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 9

misma conforme "Planilla Determinativa N° PD 1190-2011. Acta de Deuda N° A 1190-2011- ETAPA IMPUGNATORIA" en lo pertinente a los periodos 12/2006, 02 a 11/2007, 01 a 12/2008 y 01 a 02/2009. 3) **DECLARAR ABSTRACTO** el descargo interpuesto contra el sumario instruido N° M 1190-2011.

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 23/09/16 a fs. 813/834 realiza una exposición de los hechos.

En primer lugar solicita la nulidad de la resolución administrativa manifestando la violación del debido proceso entre otros agravios, por no haberse dispuesto la citación de terceros tal como fue dispuesto en fallo Farías de la CSJT. Agrega que todas las pruebas ofrecidas fueron denegadas por el organismo de contralor a excepción de la documental.

Manifiesta que la base imponible está conformada prácticamente en su totalidad por operaciones excluidas del régimen de percepción.

Agrega que las alícuotas utilizadas por la DGR en la liquidación del ajuste practicado resultan incorrectas y que las obligaciones reclamadas se encuentran canceladas por los respectivos contribuyentes.

Que por tal motivo la deuda es inexistente y la pretensión de la DGR de compeler al pago de dichas sumas deviene ilegítimo y carente de sustento en derecho con ausencia de perjuicio fiscal.

Finalmente reitera ofrecimiento de pruebas documental, informativa, pericial contable y la citación de terceros.

III. Que a fojas 1/9 del Expte. N° 760/926/2016 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que con respecto al planteo de nulidad del procedimiento administrativo los argumentos planteados por el contribuyente resultan improcedentes e insuficientes.

Refuta los agravios del contribuyente cuando manifiesta que "aquellos contribuyentes a los que no se les practicó la retención han liquidado y pagado

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE EL POSE PONESSA  
SOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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


oportunamente el tributo...” por no acompañar dicho argumento de elementos necesarios para corroborarlo.

Luego expone los motivos por los cuales rechaza una a una las pruebas ofrecidas por el contribuyente. Respecto a las pruebas informativas y de testigos, manifiesta que no reúnen el carácter de suficientes, que de la prueba documental propuesta no emerge que se haya tributado el impuesto en forma directa y agrega que el pedido del libramiento de oficios a sus clientes resulta inoficioso.

Manifiesta que las operaciones observadas en la determinación se efectuaron con sujetos inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como contribuyente local o en el Régimen de Convenio Multilateral y que la determinación de oficio practicada se ajusta estrictamente a la normativa vigente.

Con respecto a los pagos reclamados al contribuyente como responsable solidario cita el dictamen N° 24/1979 de AFIP y el art. 33 del CTP en los cuales resalta que una vez efectuada la retención o percepción, el agente es el único responsable ante el fisco. Cita jurisprudencia y agrega que el contribuyente no presentó la documentación necesaria que permita liberarlo de la responsabilidad como pretende.

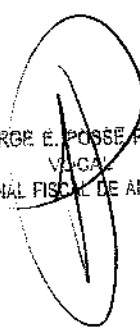
Hace reserva del caso federal y pide se tenga por contestado y elevado el escrito de contestación.



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

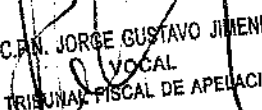
IV. A fojas 14/19 obra Sentencia Interlocutoria N° 1290/16 del 30/11/2016 dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 192-16 de fecha 25.08.2016 resulta ajustada a derecho.



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

En primer lugar, cabe destacar que luego de analizar la documentación obrante en autos, y tal como fue manifestado por la DGR en la Resolución apelada ; de la totalidad de los períodos comprendidos en el Acta de Deuda N° A 1190-2011-Etapa Impugnatoria resultan exigibles únicamente los períodos 12/06, 02 a



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

11/2007, 01 a 12/08 y 01 a 02/09 pues para los periodos 01 a 11/06 resulta aplicable lo previsto en el séptimo párrafo del Artículo 7° de la Ley N° 8520 (conforme modificación introducida por el punto f), inciso 7) del Artículo 1° de la Ley N° 8720) y por lo tanto corresponde condonar de oficio los mismos.

No obstante ello, la Autoridad de Aplicación incurre en mi opinión, en el error de consignar nuevamente en la "Planilla Determinativa N° PD 1190-2011. Acta de Deuda N° A 1190-2011- ETAPA IMPUGNATORIA" los períodos beneficiados con la condonación general de obligaciones antes señalada.

Por ello el análisis en esta etapa, se circunscribirá únicamente a los períodos 12/06, 02 a 11/2007, 01 a 12/08 y 01 a 02/09 según importes consignados en la "Planilla Determinativa N° PD 1190-2011. Acta de Deuda N° A 1190-2011- ETAPA IMPUGNATORIA".

Ahora bien, en éste caso particular se 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 Tribunal, 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 1190-2011- Etapa Impugnatoria.

Siguiendo los lineamientos de la Excm. 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.

Que 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

Dr. JOSE ALBERTO LEONARDO  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Expte. 760-926-2016  
San Miguel de Tucumán

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 exployados en "Farías" 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 expresó 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 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. 14/19) que la DGR informe si los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 1190-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

2011- IB AP Etapa Impugnatoria de fecha 25/08/2016 presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales 12/06, 02/07 a 11/07, 01 a 12/08 y 01 a 02/09 contenidos en la mencionada Acta de Deuda.

En respuesta a dicha medida, la Autoridad de Aplicación remitió un soporte óptico detallando la información solicitada (fs. 31).

Adelanto mi opinión que el recurso debe prosperar totalmente respecto la determinación tributaria correspondiente a los períodos 12/06, 02 a 11/2007, 01 a 12/08 y 01 a 02/09 contenidos en el Acta de Deuda N°. A 1190/2011- Etapa Impugnatoria.

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 de 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 Declaración Jurada auto determinativa, 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 las presentes actuaciones, se trata el caso de percepciones no practicadas, y dado que las operaciones sujetas a percepción representan para el sujeto pasible, costos o gastos vinculados a sus ingresos por ventas locaciones o prestaciones

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Expte. 760-926-2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 6 de 9

de servicios gravados, resulta una tarea de extrema complejidad verificar si dichas operaciones de compra o gastos se encuentran o no reflejadas en los ingresos **del mismo período** por el cual el contribuyente presentó la correspondiente Declaración Jurada, ya que **pueden configurar ingresos de períodos posteriores**.

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

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

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

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

Ello no obsta sin embargo, que el Fisco pueda reclamar a los Agentes de Percepción los intereses resarcitorios y sancionar con multa, la falta del ingreso 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).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE JOSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Luego de realizar un análisis minucioso de la información contenida en el soporte magnético remitido por la DGR en respuesta a la medida de mejor proveer, propongo como conclusión:

1) **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 192/16 ya que la totalidad de los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 12/06, 02 a 11/2007, 01 a 12/08 y 01 a 02/09 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1190/2011- Etapa Impugnatoria. Ello por un importe de \$19.232,28 (Pesos diecinueve mil doscientos treinta y dos con 28/100).

2) **DISPONER** que la DGR 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 Ingresos Brutos correspondientes a los períodos 12/06, 02 a 11/2007, 01 a 12/08 y 01 a 02/09. Calculados 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). Así lo propongo.



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.



Dr. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

1. **HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 192/16 ya que la totalidad de los sujetos pasibles de percepción



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



involucrados en la determinación tributaria presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 12/06, 02 a 11/2007, 01 a 12/08 y 01 a 02/09 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1190/2011- Etapa Impugnatoria. Ello por un importe de \$19.232,28 (Pesos diecinueve mil doscientos treinta y dos con 28/100).

**2. DISPONER** que la DGR 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 Ingresos Brutos correspondientes a los períodos 12/06, 02 a 11/2007, 01 a 12/08 y 01 a 02/09. Calculados 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). Así lo propongo.

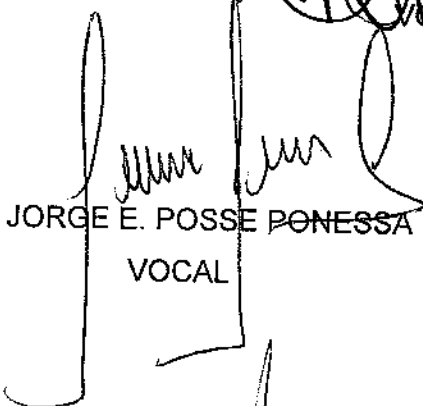
**3. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVÉSE**.

G.R.G.

**HAGASE SABER**

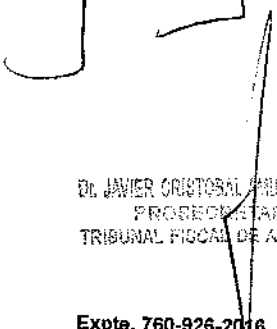
  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

**ANTE MI**

SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA GENERAL

  
DR. JAVIER CRISTOFAL  
PROSECUUTOR  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION