

Expte. N° 711/926/2016

SENTENCIA N° 296/17

En San Miguel de Tucumán, a los 26 días del mes de Junio de 2017, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "PANPACK S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 711/926/2016 (Expte. DGR Nro. 16884/376/D/2009)" 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 fojas 12202/12205 el Sr. Esteban G. Wagner, en su carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 137/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 26.07.2016 obrante a fs. 12185/12189. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por Esteban Wagner, en carácter de apoderado de la firma PANPACK S.A., C.U.I.T. N° 30-63183894-0, con domicilio constituido en calle Las Piedras N° 55 de esta ciudad, Provincia de Tucumán, en contra del Acta de Deuda N° A 145-2012, practicada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmándose la misma según planilla de 12167/12170; INTIMAR por medio de este acto, al cumplimiento de la obligación tributaria resultante del Acta de Deuda N° A 145-2012, conforme la plan obrante a fs. 12167/12170; DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto contra del Sumario instruido N° M 145-2012.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En su expresión de agravios mantiene los mismos fundamentos expuestos en la impugnación. Sostiene, en primer término que la determinación de improcedente, por cuanto ni siquiera responde a los antecedentes oportunamente se les exhibieran a los inspectores actuantes, la misma se

a percepciones no realizadas a sujetos de otras provincias, por lo que se trata de contribuyentes sin sustento territorial en la Provincia de Tucumán o de contribuyentes cuyo coeficiente es menor a 0,10% -art. 35 RG (CA) 1/06, por lo que no correspondería efectuar percepción a cuenta de Ingresos Brutos.

Expresa, como segundo agravio, el enriquecimiento sin causa por parte del fisco. Sostiene que la percepción realizada genera a favor del percibido un saldo a favor que deducirá de la suma a pagar en concepto de impuesto a los Ingresos Brutos. Ahora, si no se le realiza ninguna percepción, en la liquidación del impuesto no podrá deducir tal concepto de la base y por consiguiente ingresará la totalidad del impuesto, no existiendo razón jurídica que justifique que el agente de percepción ingrese una suma de dinero que ya fue pagada por el sujeto no percibido.

Como último agravio, plantea la prescripción de las facultades del fisco provincial para efectuar reclamos relacionados con los periodos fiscales Julio/2007 a Mayo/2009.

Ofrece prueba documental e informativa, expresando que no fueron consideradas ni producidas en la etapa impugnatoria.

Finalmente hace reserva del caso federal.

II. Que a fojas 1/4 del Expte. N° 711/926/2016 la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

Respecto a lo planteado en el punto sobre la falta de sustento territorial en la Provincia de Tucumán y para los contribuyentes con coeficiente menor a 0,10, expresa que le asiste parcialmente razón al apelante, los sujetos Mosaic de Argentina S.A. C.U.I.T. N° 30-70897411-7 y Braylan Fernando Mario, C.U.I.T. N°

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FORTES PERERA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

20-10923193-3 poseen un coeficiente unificado menor a 0.1000 para la respectiva jurisdicción, resultando encuadradas en el artículo 4°, inciso b) de la RG (DGR) N° 86/00, por lo que se procede a confeccionar nueva planilla denominada " Planilla Determinativa N° PD 145-2012 – Acta de Deuda N° A 145-2012 – Etapa Recursiva". Como consecuencia de lo expresado deviene en abstracto el análisis de la documental acompañada con el recurso que se responde, por tratarse exclusivamente de información relativa a la firma Mosaic de Argentina S.A. C.U.I.T. N° 30-70897411-7, cuyas operaciones fueron detraídas de la determinación practicada. En relativo a los sujetos Alvarez Gonzalo, Atenor e Hijos S.R.L., Bonacorso Jesus Anibal, Coinvest Argentina S.A., Cremer y Asociados, El Emporio del Ajo S.R.L., HJ Navas Cia. S.A.C.I.A., Ingenio La Esperanza S.I.C.G., Klik Ana Genoveva, Lu. Ma. Cis. S.R.L., Lucero Sebastian Alfredo, Morosoni Mario Daniel, Parra Gonzalo Emmanuel, Proagro S.H., Salvay Rosaura y San Antonio Export S.A., se pone de relieve que no poseen alta en la Jurisdicción Tucumán, y que no habiendo aportado el agente elemento alguno en la etapa impugnatoria, que permita llegar a una conclusión distinta de aquella a que se arribó oportunamente, quedan comprendidos en la determinación practicada.

En cuanto al supuesto enriquecimiento sin causa por parte del fisco, mantiene la postura asumida al tiempo de dictado de la solución atacada: "Que respecto al pretendido enriquecimiento sin causa, consideramos necesario recordar el concepto y finalidad de los regímenes de retención y/o percepción, y para ello, resulta oportuno traer a colación lo dictaminado por la A.F.I.P. – D.G.I. a través de su División de Asuntos Técnicos y Jurídicos, que mediante dictamen Nro. 24/1979 (30/07/1979) Expuso: "...los contribuyentes son sujetos respecto de los cuales se verifica el presupuesto fáctico de gravabilidad denominado "hecho imponible". Los responsables solidarios por su parte, son sujetos ajenos al hecho imponible, colocados por el legislador, que junto con el contribuyente formalizan una relación en la que coexisten, indistintamente, ambos obligados. Los sustitutos, por último, son los sujetos que, siendo ajenos al hecho imponible, desplazan por imperativo legal al contribuyente de la relación tributaria. Los agentes de retención y de

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE A. RODRIGUEZ  
VICE PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. GUSTAVO JIMENEZ

percepción pueden asumir el carácter de responsables solidarios o de sustitutos". Por lo expuesto, el Agente de percepción es parte de un sistema de recaudación en la fuente, creado con el objeto de disminuir la evasión; y es por ello que le cabe responsabilidad a todo agente que no actúa como tal –ya sea cuando percibe y no ingresa los importes o cuando habiéndole correspondido, omite efectuar la percepción correspondiente- porque de una u otra manera contribuye a la evasión destruyendo el fin para el cual ha sido creado. El artículo 33 del Código Tributario Provincial dispone "...Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente". No obstante lo indicado, coincide en que la firma quedaría liberada de su responsabilidad al demostrar que el obligado principal ingreso el tributo en su justa medida. Tal carga probatoria surge del dispuesto por los artículos 98 y 102 2 ° párrafo del código Tributario Provincial.

Destaca que la provincia tiene potestad tributaria, es decir la facultad para crear tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial. Además posee la facultad de imponer cargos a los sujetos sometidos a la mencionada competencia tributaria, como por el ejemplo los regímenes de retención o percepción. Por lo que el agente de percepción es parte de un sistema de recaudación en la fuente, creado tanto por el fisco nacional como por los provinciales con el objeto de disminuir la evasión..

Con respecto al último planteo expuesto sobre prescripción de la totalidad de periodos comprendidos en la determinación, aclara que no media el caso, prescripción de la acción de la Autoridad de Aplicación para determinar el impuesto sobre Ingresos Brutos – Agente de Percepción por las obligaciones tributarias incluidas en el Acta de Deuda N° A 145-2012. De ello surge que el vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada correspondiente a la obligación Fiscal 07/2007, la más antigua, se produjo el 15/08/2007, por lo que el computo del término de la prescripción para el citado periodo comenzó a correr a partir del 16/08/2007, consecuentemente si se cuenta 5 (cinco) años desde la

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

mencionada fecha, la prescripción operaría el 16/08/2012. El Acta de Deuda fue notificada el día 25/07/2012, con anterioridad al 16/08/2012, y así los términos de prescripción que estaban corriendo se suspendieron por el lapso de un año, conforme surge del art. 3986 y cc. Del Código Civil. No obstante ello, el día 27/12/2012 la DGR inició demanda de embargo preventivo por los períodos incluidos en el certificado de deuda N° 64/2012, dicha demanda interrumpió en tiempo oportuno los plazos de prescripción que se encontraban corriendo en los términos del Código Civil, por lo tanto la acción de la DGR para reclamar los períodos fiscales contenidos en el Acta de Deuda N° A 145-2012 no se encontraban prescriptos.

III. A fojas 15/20 obra Sentencia 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 sentencia, se dispone como medida para mejor proveer, se intime a la DGR informe si los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 145/2012 – IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a cada uno de los períodos fiscales contenidos 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 145-2012 Acta de Deuda N° A 145-2012" 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 137-16 de fecha 26.07.2016, resulta ajustada a derecho.

Preliminarmente, y teniendo en cuenta el carácter preclusivo del planteo efectuado por el contribuyente en su Recurso de Apelación, corresponde

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

expedirse con respecto a la prescripción de las obligaciones tributarias reclamadas por la Autoridad de Aplicación.

La C.S.J.N. en reiterados fallos dejó establecido que: *"...Son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local..."*, (cfr. CSJN, Fallos: 176:115, y elenco jurisprudencial en idéntica línea: Fallos: 119:417; 149:417; 161:397; 168:403; 169:296; 175:300; 178:9; 180:96; 183:143; 188:403; 190:142; 193:231; 200:444; 202:516; 203:274; 205:200; 215:5; 217:189; 222:587; 232:482; 235:571; 269:379; 282:20; 293:427).

Al respecto, nuestro Máximo Tribunal Local se expidió en reiteradas oportunidades con relación a la problemática planteada en torno a la prescripción de los tributos provinciales, habiendo analizado en reiterados fallos la suspensión, interrupción, inicio del cómputo y plazo de prescripción de las obligaciones tributarias, donde se dejó sentada la doctrina que debe privilegiarse la aplicación del Código Civil sobre lo contrariamente dispuesto por la legislación local, (cfr. CSJTuc, Sentencia N° 715 del 05/8/2008, "Provincia de Tucumán -DGR- vs. Toledo Miguel Ángel s/Ejecución Fiscal"; Sentencia N° 103 del 03/03/2008, "Gobierno de la Provincia de Tucumán -DGR- vs. Alderete Núñez Humberto A. s/Ejecución Fiscal"; Sent. 97 del 03/02/2008, "Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs. Ortiz Manuel Eugenio s/Ejecución Fiscal"; Sent. 220 del 04/04/2007, "Provincia de Tucumán -DGR- vs. Flomenbaun Sergio Daniel s/Ejecución Fiscal"; Sent. 620 del 29/07/2005, "Provincia de Tucumán -DGR- vs. Servituc s/Ejecución Fiscal"; todos ellos citados en CSJTuc., Sentencia n° 695 "Gobierno de la Provincia de Tucumán D.G.R. vs. Cruzado, Carlos Augusto s/Ejecución Fiscal" del 08/07/2009; en igual sentido: Sentencias n° 19 del 13/02/2008; n° 1149 del 13/11/2008; n° 392 del 04/05/2009; n° 695 del 08/07/2009, Provincia de Tucumán -DGR- C/ Diosquez

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Gerónimo Aníbal S/ Ejecución Fiscal del 04/09/2013 y 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, entre muchos otros pronunciamientos).

Es así, que la primacía en la aplicación de las normas contenidas en el Código Civil por sobre la normativa provincial ya no deja lugar a dudas, más aún después de la nueva redacción del artículo 54° del Código Tributario Provincial, resultado de la evolución jurisprudencial en la materia.-

Ahora bien, respecto a la suspensión de la prescripción dentro del ámbito administrativo (procedimiento de determinación de deuda), la Corte dejó establecido que rige lo normado en la segunda parte del artículo N° 3.986 del C.C., en donde establece que: *"...La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica. Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción..."*.-

Respecto 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.-

Citando la tesis adoptada por el Máximo Tribunal, entiende este Tribunal Fiscal que las gestiones administrativas no tienen idoneidad para interrumpir el curso de la prescripción, ello sin perjuicio del efecto suspensivo que puedan tener conforme al art. 3.986 último párrafo del Código Civil. Tal premisa lleva a concluir que la

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

C.P.A. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

prescripción no puede considerarse interrumpida por las actuaciones contenidas en el expediente administrativo, ni específicamente por la resolución determinativa de la deuda o su intimación de pago.

En lo atinente al plazo de prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias, la C.S.J.T. dejó establecido que es de aplicación el plazo quinquenal previsto en el art. 4027 inc. 3 del Cód. Civil, el cual dispone: *"...Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos:...3° De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos..."*. (Provincia de Tucumán DGR - c/ Diosquez Gerónimo Aníbal S/ Ejecución Fiscal).-

En cuanto al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, la jurisprudencia analizada sostuvo 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..."*, por lo que el comienzo del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, comienza desde que la misma es exigible.-

En base a la doctrina judicial expuesta, podríamos decir entonces que un código tributario local no puede disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción que el 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 su pago debería computarse del modo señalado en la legislación nacional.-

De ese modo y conforme las normas del Código Civil, la D.G.R. conserva las facultades y acciones para exigir el pago de las posiciones 07/2007 a 05/2009 del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, determinados en el Acta de Deuda N° A 145/2012. Ello así ya que el curso de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria (5 años), fue suspendido por un año por

Dr. JORGE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL



medio de la notificación del Acta de Deuda N° A 145-2012 (25/07/2012) y dentro del año de suspensión, la prescripción fue interrumpida por parte de la D.G.R., con la interposición de la demanda judicial de embargo preventivo en fecha 27/12/12, que tramita en el Juzgado de Cobros y Apremios de la 1º Nominación (Expte. Judicial N° 8427/2012).

Ahora bien, siendo el Acta de Deuda impugnada exigible por parte de la Autoridad de Aplicación, 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 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 145-2012.

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. 3º 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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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 "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/REVOCAACION 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. 15/20) que la DGR informe si los sujetos pasibles de percepción involucrados

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 145/2012 – IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales contenidos en la mencionada Acta de Deuda.

En respuesta a dicha medida, la Autoridad de Aplicación remitió un soporte magnético detallando la información solicitada (fs. 28).

Adelanto mi opinión que el recurso debe prosperar parcialmente respecto la determinación tributaria correspondiente a los períodos en discusión.

En su contestación de traslado, la Dirección General de Rentas, deja constancia de los ajustes realizados en la "Planilla determinativa N° PD 145-2012 Acta de Deuda N° 145-2012, Etapa Impugnatoria" glosada en fs.12167/12170 del Expte. N° 16884/376/D/2009, provenientes de aquellas operaciones correspondientes a los sujetos que tributan a través del régimen de Convenio Multilateral y cuyo coeficiente efectivamente exteriorizado en el formulario CM 05 atribuible a la Provincia de Tucumán, resulte inferior a 0,10 (diez centésimos). Con éstos ajustes la determinación impositiva correspondiente la "Planilla determinativa N° PD 145-2012 Acta de Deuda N° 145-2012 - Etapa impugnatoria - de \$27.252,01 (pesos veintisiete mil doscientos cincuenta y dos con 01/100) quedaría reducida en la etapa recursiva a \$19.682,34 (pesos diecinueve mil seiscientos ochenta y dos con 34/100). Razón por la cual corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación presentado por el contribuyente por un importe de \$7.569,67 (pesos siete mil quinientos sesenta y nueva con 67/100), proveniente de los ajustes antes mencionados, los cuales comparto.

Además, 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

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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 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 vinculado 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.A. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL DE APELACION

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 de los apelantes.

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 del incumplimiento 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 DGR en respuesta a la medida para mejor proveer, se arribó a la siguiente conclusión con respecto a la determinación tributaria correspondiente a las posiciones 07/2007 a 05/2009:

- Corresponde **Hacer Lugar Parcialmente** a los planteos efectuados por el contribuyente con respecto a aquel sujeto pasible de percepción que

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

presentó su DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por el periodo 03/2008 por un importe de \$23,19(pesos veintitrés con 19/100).

- **No Hacer Lugar** a los planteos realizados en el recurso de apelación respecto de aquellos sujetos pasibles de percepción que **No presentaron** su declaración jurada del impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos 07/2007 a 05/2009 por un importe de \$19.659,15 (pesos diecinueve mil seiscientos cincuenta y nueve con 15/100), de acuerdo al detalle obrante en el nuevo soporte óptico confeccionado por este Tribunal obrante a fs. 30 del Expte. 711/926/2016.

Por las consideraciones que anteceden propongo como conclusión:

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 137/16 por un importe de \$7.592,86(pesos siete mil quinientos noventa y dos con 86/100), provenientes de: **1).1** \$7.569,67(pesos siete mil quinientos sesenta y nueve con 67/100) por los sujetos que tributan a través del régimen de Convenio Multilateral y cuyo coeficiente efectivamente exteriorizado en el formulario CM 05 atribuible a la Provincia de Tucumán, resulte inferior a 0,10 (diez centésimos). **1).2** \$23,19 (pesos veintitrés con 19/100) por el sujeto pasible de percepción que presentó su DDJJ de Ingresos Brutos del periodo 03/2008 contenido en el Acta de Deuda N° A 145/2012; dejando firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron la Declaraciones Juradas por los 07/2007 a 05/2009, que asciende al monto de \$19.659,15 (pesos diecinueve mil seiscientos cincuenta y nueve con 15/100) conforme detalle de los mismos obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma.

**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 el contribuyente que cumplimentó con su obligación

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

de presentar las Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes al período 03/2008 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.

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.-HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **PANPACK S.A., CUIT N°: 30-63183894-0**, en contra de la Resolución N° D 137/16, por un importe de \$7.592,86 (pesos siete mil quinientos noventa y dos con 86/100) provenientes de: **1).1** \$7.569,67 (pesos siete mil quinientos sesenta y nueve con 67/100) por los sujetos que tributan a través del régimen de Convenio Multilateral y cuyo coeficiente efectivamente exteriorizado en el formulario CM 05 atribuible a la Provincia de Tucumán, resulte inferior a 0,10 (diez centésimos). **1).2** \$23,19 (pesos veintitrés con 19//100) por el sujeto pasible de percepción que presentó su DDJJ de Ingresos Brutos del periodo 03/2008 contenidos en el Acta de Deuda N° A 145/2012; dejando firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron sus DDJJ de Ingresos Brutos en los periodos 07/2007 a 05/2009, que asciende al monto de \$19.659,15 (pesos diecinueve mil seiscientos cincuenta y

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

nueve con 15/100) conforme detalle de los mismos obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma;

**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 el contribuyente que cumplimentó con su obligación de presentar la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente al periodo 03/2008, 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.-

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

S.G.B

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

G.R.N. 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
ALVAREZ GONZALO	20266627522	138,08
ATENOR E HJS.S.R.L.ANTONIO	30581209076	4.497,86
BONACORSO JESUS ANIBAL	20084702413	27,43
COINVEST ARGENTINA S.A.	30707951008	1.659,61
CREMER Y ASOCIADOS S.A.	30678544007	3.052,64
EL EMPORIO DEL AJO S.R.L.	30708720808	214,48
H J NAVAS Y CIA S.A.C.I.A.	30589714829	491,44
INGENIO LA ESPERANZA SAICG	30501242736	13,95
KLIK ANA GENOVEVA	27135016069	484,14
LU.MA.CIS SRL	30710560001	769,59
LUCERO SEBASTIAN ALFREDO	23136084429	507,68
MOROSONI MARIO DANIEL	20218583017	86,82
PARRA GONZALO EMANUEL	20267257753	52,86
PASTORINO GILDA	27253827977	562,26
PROAGRO S.H	30710248830	77,61
SALVAY ROSAURA	27145887998	36,87
SAN ANTONIO EXPORT S.A.	30708452609	6.985,84
<b>TOTAL</b>		<b>19.659,15</b>

DR. JOSÉ ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. NORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI

  
DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA