

SENTENCIA N° 301/17

Expte. N° 71/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...26..... días del mes de Junio 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 "QUICKFOOD S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 71/926/2017 (Expte. N° 44182/376/D/2014 (D.G.R.) y;

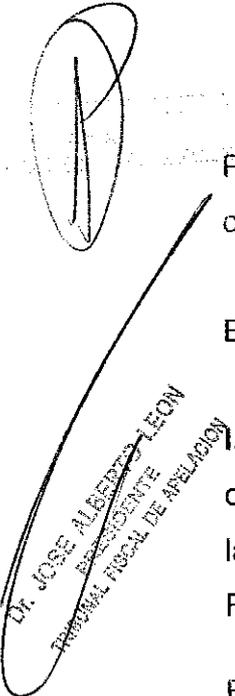
CONSIDERANDO:

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

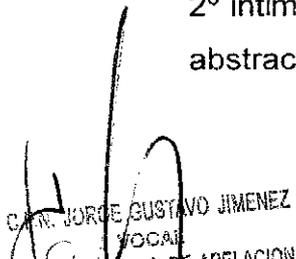
El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 547/574 se presenta el Sr. Jaime Roig en carácter de apoderado del contribuyente **QUICKFOOD S.A.** e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 318/16 de fecha 06.12.2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 537/544 de estos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, hacer lugar parcialmente a la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 781-2014 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Percepción, conforme planilla determinativa de fs. 541/544; en su art. 2° intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias; y, en su art. 3°, declarar abstracto el descargo contra el sumario N° M 781-2014.



DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En su exposición de agravios el contribuyente manifiesta que se encuentra prescripta la facultad del Fisco para reclamar el supuesto impuesto adeudado del período fiscal 2010, ya que considera que la demanda de embargo preventivo interpuesta no resulta suficiente.

Como otro agravio considera que el ajuste realizado por la DGR resulta precario, atento a que se basa en la literalidad de las cláusulas contractuales y en una errónea estimación de los montos netos y brutos. En consecuencia considera que en materia tributaria la realidad de los hechos determina la medida y el alcance de la obligación, debiendo averiguarse la extensión de la declaración contractual.

Considera que el acto atacado sería nulo por haber sido emitido en el marco de un procedimiento que no habría respetado las formas esenciales, trasgrediendo la defensa en juicio y el debido proceso; amén de que se trata de un acto que adolece de causa y de motivación.

Expresa que se violentaron las formas esenciales al no haber dado participación en el procedimiento determinativo a los principales contribuyentes.

Se agravia también de que al no resultar imputable a su parte la falta de pago en término, no corresponde hacerlo responsable de los intereses devengados.

En relación con las notas de crédito, el apelante plantea que la limitación temporal de las mismas resulta exiguo y lejano a las prácticas del mercado, limitación que resulta inconstitucional.

Por último plantea el recurrente que el crédito generado respecto del cliente Fresco y Congelado S.R.L. es el más cuantioso, razón por la cual la DGR le reclamó judicialmente a dicha firma el ingreso de lo adeudado, en expediente n° 6877/13 que tramita en el Juzgado de Cobros y Apremios de la I Nominación.

Ofrece prueba documental e informativa.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
TUCUMAN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
TUCUMAN

Dr. JORGE GUSTAVO GENTILE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
TUCUMAN

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el contribuyente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III. A fojas 19/24 obra Sentencia Interlocutoria N° 99/17 del 31/03/2017 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.

IV. En relación con la prescripción planteada por el contribuyente en su recurso, cabe poner de resalto que de las constancias del expediente se desprende que la notificación del acta de deuda e intimación de pago (acto suspensivo de la prescripción por seis meses) tuvo lugar el día 13/10/2015 (fs. 258); y la demanda judicial (acto interruptivo del curso de la prescripción que se encontraba suspendida por la mencionada notificación) tuvo lugar el 22/03/2016 (fs. 508).

Pues bien, de acuerdo a esas fechas, respecto de los períodos mensuales 09 a 12/2010, 01 a 12/2011 y 01 a 06/2012 el acto interruptivo de la prescripción surtió efectos.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 318-16 de fecha 06.12.2016 resulta ajustada a derecho.

En este 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.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES

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 781-2014.

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.

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 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/REVOCACION 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, 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. 19/24) que la DGR informe si los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 781/2014 - IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales 09 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012 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. 35).

Adelanto mi opinión que el recurso debe prosperar parcialmente respecto la determinación tributaria correspondiente a los períodos 09 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012 contenidos en el Acta de Deuda N° A 781/2014.

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

SECRETARÍA FISCAL
VOCALES
MAYORÍA DE APELACIÓN

Dr. JOSE ABENITO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JARAÑEZ
VOCALES

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 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).

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, se arribó a la siguiente conclusión con respecto a la determinación tributaria correspondiente a las posiciones 09 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012.

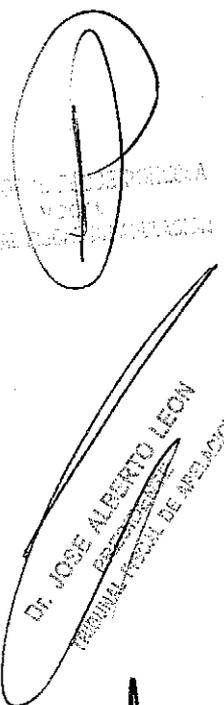
- **Hacer Lugar Parcialmente** a los planteos efectuados por el contribuyente con respecto a aquellos sujetos pasibles de percepción que **presentaron** sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 09 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012, por un importe de \$ 1.047.096,49 (Pesos un millón cuarenta y siete mil noventa y seis con 49/100).

- **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 de los períodos 09 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012; de acuerdo al detalle de contribuyentes que en nuevo soporte óptico confeccionado por este Tribunal, por un importe de \$12.291,12 (Pesos doce mil doscientos noventa y uno con 12/100).

Por las consideraciones expuestas propongo como conclusión:

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 318/16 respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 09 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012 contenidos en el Acta de Deuda N° A 781/2014 y por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden. Ello por un importe de \$ 1.047.096,49 (Pesos un millón cuarenta y siete mil noventa y seis con 49/100). Dejar firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron las Declaraciones Juradas de los períodos 09 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012, que asciende al monto de \$ 12.291,12 (Pesos doce mil doscientos noventa y uno con 12/100) conforme detalle obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma; y **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 09 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012, 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.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

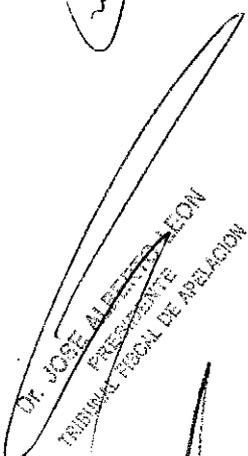
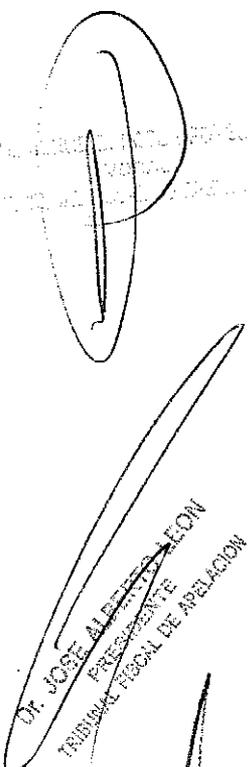
Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 318/16 respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 09 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012 contenidos en el Acta de Deuda N° A 781/2014 y por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden. Ello por un importe de \$ 1.047.096,49 (Pesos un millón cuarenta y siete mil noventa y seis con 49/100). Dejar firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron las Declaraciones Juradas de los períodos 09 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012, que asciende al monto de \$ 12.291,12 (Pesos doce mil doscientos noventa y uno con 12/100) conforme detalle obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma.

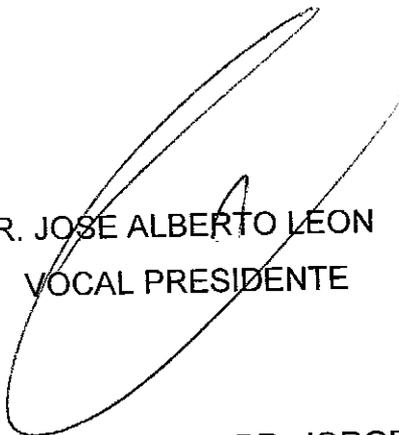
2. DISPONER que la DGR proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso conforme lo mencionado, por cada uno de los contribuyentes que cumplimentaron con su obligación de presentar las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos 09 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012, 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), procediendo a su tramitación.

3. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVASE.**



M.F.L.
DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
DE APELACION

HAGASE SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

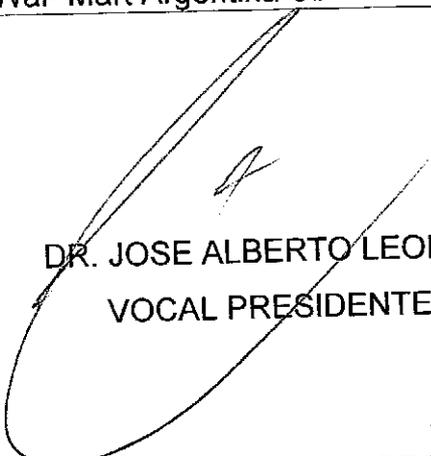


DR. P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

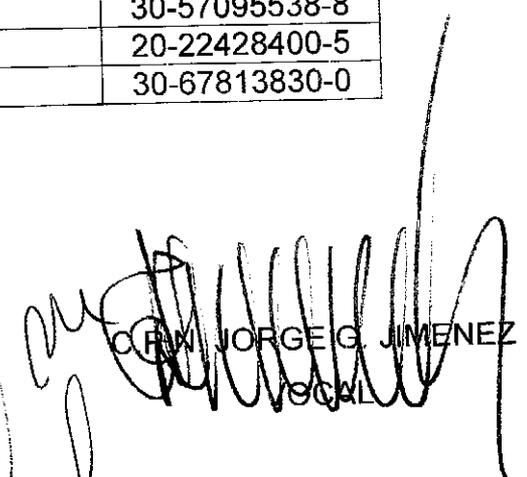
ANTE MI

Planilla Anexa Sentencia N°
Contribuyentes que no presentaron DDJJ de IIBB

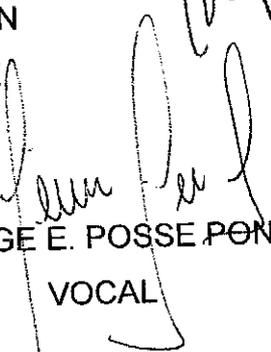
<u>CONTRIBUYENTE</u>	<u>CUIT</u>
Family S.R.L.	30-70776507-7
Leiva, Dante Eliseo	20-17270080-3
Frigorifico Fagino S.R.L.	30-70736677-6
Calliera, Federico Enzo	20-20433116-3
Damasi S.R.L.	30-70923972-0
Mercado, María Aurelia	27-22287837-9
Distribuidora Star S.R.L.	30-70807726-3
Hospital Hughes- Samco.	30-68943495-5
Jumbo Retail Argentina S.A.	30-70877296-4
Libertad S.A.	30-61292945-5
Conosud S.A.	33-61941700-9
Gate Gourmet Argentina S.A.	30-57095538-8
Oviedo, Aldo Alejandro	20-22428400-5
Wal- Mart Argentina S.A.	30-67813830-0



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



[Handwritten signature]