

SENTENCIA N° 302/17

Expte. N° 745/926/2016

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 "PEUGEOT CITROEN ARGENTINA S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 745/926/2016 (Expte. N° 42994/376/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.

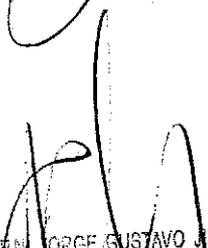
El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 606/643 se presenta la Sra. María Eugenia Sierra en carácter de apoderada del contribuyente **PEUGEOT CITROEN ARGENTINA S.A.** e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 201/16 de fecha 29.08.2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 582/587 de estos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 742-2014 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción; 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 742-2014.



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

En su exposición de agravios el contribuyente manifiesta que la resolución recurrida resulta arbitraria por vicios en el procedimiento, al no haber dado participación en el proceso a los responsables directos, sin perjuicio de los antecedentes dictados por la CSJT ese sentido. Asimismo, otro vicio en el procedimiento, lo evidencia la ausencia de la puesta a disposición del expediente administrativo y la no apertura de la causa a prueba.

Argumenta en su exposición que las percepciones que no fueron realizadas, fueron ingresadas por los contribuyentes directos del gravamen, resultando, en el presente caso, procedente el principio de la carga dinámica de la prueba, en virtud del cual debe probar quien se encuentre en mejor posición para ello. En autos, la prueba de que los contribuyentes directos ingresaron el gravamen correspondiente, resulta de fácil prueba para el Organismo Fiscal que cuenta con los antecedentes respectivos.

También reitera, como lo expresara en su escrito de impugnación, que no resulta correcto, considerar improcedentes las deducciones realizadas a las bases imponibles en virtud de las notas de crédito que según el Fisco no cumplen con los requisitos del artículo 6 de la RG N° 86/00. Asimismo la diferencia de alícuota reclamada a partir del período 05/2012, no debe resultar procedente, ya que la modificación de la alícuota establecida por la RG N° 41/2012 fue publicada en fecha 10/04/2012 entrando en vigencia a partir del 01/05/2012; ergo, resultó exiguo el plazo otorgado a los agentes de percepción para poder cumplir con las modificaciones correspondientes.

Como otro agravio plantea que al no existir obligación tributaria alguna de su parte, resulta improcedente la aplicación de intereses; y en forma subsidiaria, considera que el cálculo de los mismos debería estar comprendido entre la fecha de vencimiento para el ingreso de las percepciones y la fecha en que el contribuyente principal haya realizado el pago del gravamen.



DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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.

IV. A fojas 19/24 obra Sentencia Interlocutoria N° 74/17 del 28/03/2017 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.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 201-16 de fecha 29.08.2016 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.

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 742-2014.

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. 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 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/REVOCAACION Sentencia Nro. 1316/08 Fecha: 22/12/2008)

Por otra parte, en el caso "Bercovich" (Sent. Nº 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPA. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES

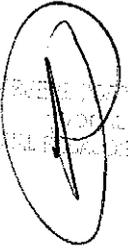
Cámara, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes, que eran personas determinables, respecto de las cuales la DGR cuenta con registros propios de esta jurisdicción impositiva”.

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 742/2014 – IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales 01 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012 contenidos en la mencionada Acta de Deuda.

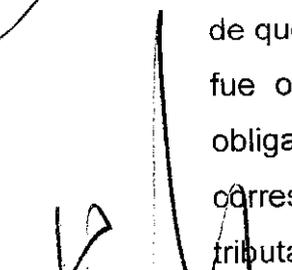
En respuesta a dicha medida, la Autoridad de Aplicación remitió un soporte óptico detallando la información solicitada (fs. 31).

Adelanto mi opinión que el recurso debe prosperar parcialmente respecto la determinación tributaria correspondiente a los períodos 01 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012 contenidos en el Acta de Deuda N° A 742/2014.

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 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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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.

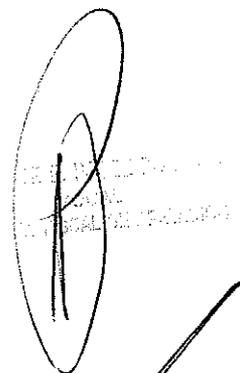
En las presentes actuaciones, se trata el caso de percepciones no practicadas, y dado que las operaciones sujetas a percepción representan para el sujeto pasible, costos o gastos vinculados a sus ingresos por ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravados, resulta una tarea de extrema complejidad 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:

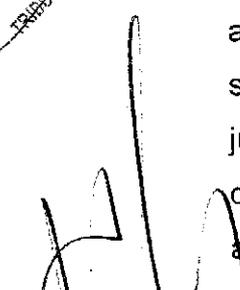
- 1) Enajenarse totalmente en el mismo período.
- 2) Enajenarse parcialmente en el mes de compra, y el resto en los períodos posteriores.
- 3) Enajenarse totalmente en períodos posteriores al mes de compra.

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.



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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 hicieren.

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 01 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 01 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012, por un importe de \$ 473.098,33 (Pesos cuatrocientos setenta y tres mil noventa y ocho con 33/100).
- **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 01 a 12/2010, 01 a 03, 05 a 12/2011, 02 a 06/2012; de acuerdo al detalle de contribuyentes que en nuevo soporte óptico confeccionado por este Tribunal, por un importe de \$ 26.450,73 (Pesos veintiséis mil cuatrocientos cincuenta con 73/100).

Por las consideraciones expuestas propongo como conclusión:

1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 201/16 respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 01 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012 contenidos en el Acta de Deuda N° A 742/2014 y por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden. Ello por un importe de \$ 473.098,33 (Pesos cuatrocientos setenta y tres mil noventa y ocho con 33/100). Dejar firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron las Declaraciones Juradas de los períodos 01 a 12/2010, 01 a 03, 05 a 12/2011, 02 a 06/2012, que asciende al monto de \$ 26.450,73 (Pesos veintiséis mil cuatrocientos cincuenta con 73/100) 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 cumplimentaron con su obligación de presentar las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos 01 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El C.P.N. **Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

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:**

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

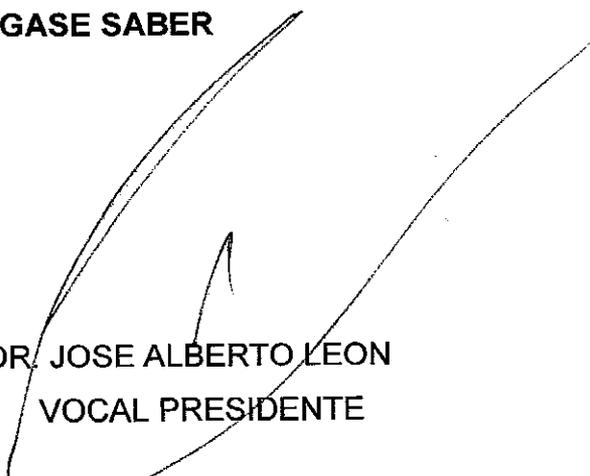
**1. HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 201/16 respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 01 a 12/2010, 01 a 12/2011, 01 a 06/2012 contenidos en el Acta de Deuda N° A 742/2014 y por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden. Ello por un importe de \$ 473.098,33 (Pesos cuatrocientos setenta y tres mil noventa y ocho con 33/100). Dejar firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron las Declaraciones Juradas de los períodos 01 a 12/2010, 01 a 03, 05 a 12/2011, 02 a 06/2012, que asciende al monto de \$ 26.450,73 (Pesos veintiséis mil cuatrocientos cincuenta con 73/100) 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 01 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.

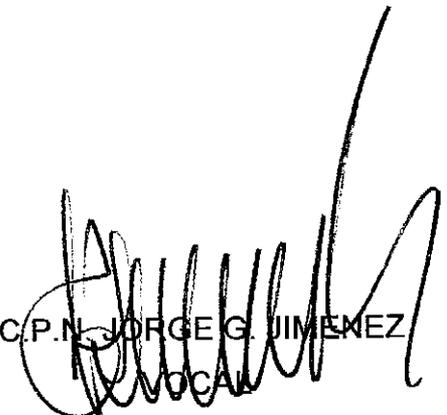
**3. REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE,** oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVÉSE.**

M.F.L.

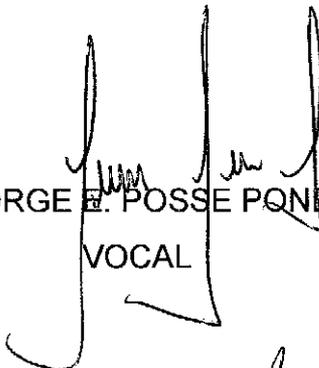
**HAGASE SABER**



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

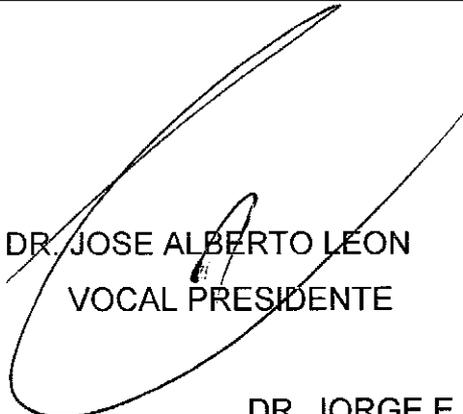
**Planilla Anexa Sentencia N°**  
**Contribuyentes que no presentaron DDJJ de IIBB**

<u>CONTRIBUYENTE</u>	<u>CUIT</u>
Pertenecer S.R.L.	30-70812690-6
Sin denominación	30-70746010-1
Sin denominación	20-11864926-6
Sin denominación	20-05199143-6
Sin denominación	20-07609593-1
Sin denominación	30-69034639-3
B & B Consultora S.A.	33-68836533-9
Establecimientos Rurales y Turísticos S.A.	30-70798999-4
Sin denominación	30-50003637-7
Sin denominación	20-10807957-7
Sin denominación	30-56114733-3
Sin denominación	20-10255574-1
Sin denominación	30-59743039-2
Sin denominación	30-69727896-2
Consultora Sem S.R.L.	30-70857398-8
Sin denominación	30-70714866-3
Sin denominación	33-70961680-9
Sin denominación	30-70909433-1
Sobrado, Nora Lilian	27-16236440-0
Sin denominación	20-20841147-1
Sin denominación	20-26046428-1
American Consulting Group S.A.	33-67774696-9
Sin denominación	30-70704398-5
Sin denominación	23-12601248-9
Generali Arg. Cia de Seguros Patrimoniales	30-50003202-9
Clines S.A.	30-62437909-4
Sin denominación	20-21728629-9
Sin denominación	20-15211560-2
Cha Rubén Horacio	20-16301675-4
Sin denominación	30-70839542-7
Sin denominación	27-14011826-0
Cerrato, Fernando Alonso	20-22709635-8
Um Uniformes S.A.	30-70175123-6
Saint Gobain Weber Argentina	30-58764240-5
Sin denominación	33-63909777-9
Guardman S.A.	30-70807127-3
Sin denominación	33-56823570-9
Ouro, Adrián Sergio	20-16171812-3
Santa Fe Celular S.R.L.	30-68700924-6
Olivera, Alfredo Sebastián	20-30069672-5

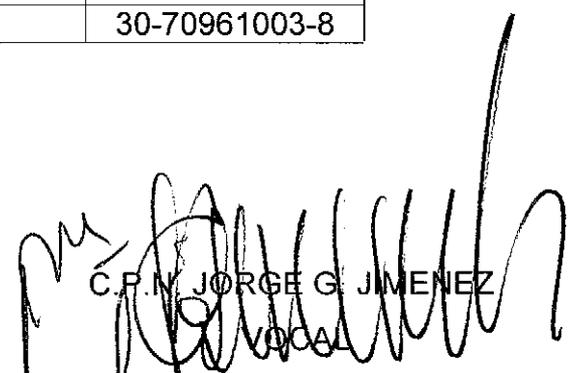
Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
SOCIAL  
DE APELACION

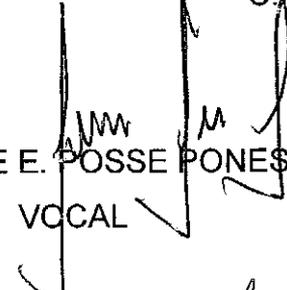
Rutti, Diego Lisandro	20-28342245-4
Malechi, Juan Carlos y Nores Caballero	30-70915852-6
Aranda, Inés Margarita	27-12596346-9
Sin denominación	30-69092424-9
Rumar S.R.L.	30-59118589-2
Barragan Hnos S.A.	30-60445593-2
Sin denominación	20-06070799-6
Sin denominación	23-06047004-9
Sin denominación	20-17510198-6
Frenos y Embragues Ramón S.R.L.	30-69332801-9
Lo = Pub Producciones Periodísticas	30-70961003-8



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MÍ



SECRETARÍA DE ASESORIA LEGAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN