

SENTENCIA N° 335/17

Expte. N° 727/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.....27..... días del mes de...Julio...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 "TECOTEX S.A.C.I.F.I.yA. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 727/926/2016 (Expte. N° 40307/376/D/2012 (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.

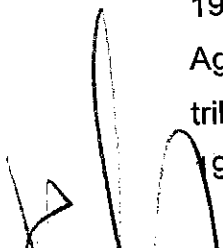
El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 1248/1262 se presenta el Dr. Francisco José de Rosa en carácter de apoderado del contribuyente **TECOTEX S.A.C.I.F.I.yA.** e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 135/16 de fecha 26.07.2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1240/1246 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 1960-2012 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 1960-2012.



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ

En su exposición de agravios el contribuyente manifiesta que los períodos reclamados se encuentran prescriptos, atento a que una vez que cesó el efecto suspensivo de la prescripción (en virtud de la intimación de pago realizada por medio del Acta de Deuda N° A 1960/2012) y reanudado el cómputo del mismo, el Fisco no ha promovido formal demanda de apremios. Niega el efecto interruptivo de la prescripción de una medida precautoria, como es el embargo preventivo, que inclusive fue denegado en primera instancia.

Asimismo plantea que el Fisco pretende apropiarse de recaudación que no le pertenece, por carecer de sustento territorial, vulnerando las interpretaciones realizadas por las Resoluciones N° 3/2010 y 4/2011 de la Comisión Arbitral. Los obligados a pagar el impuesto sobre los Ingresos Brutos en esta jurisdicción deben ser en primera medida contribuyentes de la misma para que el agente pueda llevar a cabo la percepción correspondiente; no siendo válida la presunción que los sujetos con alta en extraña jurisdicción o en Convenio Multilateral, sin alta en Tucumán realizan actividades que generan el hecho imponible y corresponden ser percibidos, por el solo hecho de que realizan gastos en esta provincia.

Considera que no pueden ser incluidos en la determinación de oficio los consumos realizados por los empleados de la firma, ya que los mismos son consumidores finales, negando el Organismo Fiscal dicho argumento por el solo hecho de que la documentación aportada no cumplía con los requisitos del art. 33 de la Ley 4537. Lo mismo manifiesta que sucede respecto de las constancias de inscripción aportada en relación con los contribuyentes a los cuales le percibió a la alícuota del 1,25%.

Como otro agravio plantea que la resolución atacada violaría las garantías del debido proceso por no haber integrado a los principales contribuyentes del tributo y también vulneraría el derecho de defensa por no haber producido los pruebas ofrecidas.

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.

Sin perjuicio de ello, realizó un nuevo ajuste en la determinación impositiva, en virtud a la condición que revisten los contribuyentes percibidos; considerando que corresponde aplicar la alícuota del 1,25%, según estén inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral, con alta en esta jurisdicción; excluyendo asimismo los sujetos exentos y los que poseen un coeficiente unificado declarado para esta jurisdicción menor al 0,10. También fueron detraídas las operaciones efectuadas con empleados de la firma porque no surgen que los mismos realicen actividades económicas gravadas. Considera que la deuda asciende a un monto de \$5.476,18 (Pesos cinco mil cuatrocientos setenta y seis con 18/100), que incluye las posiciones 04 a 12/2008 del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción.

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

III. A fojas 19/24 obra Sentencia Interlocutoria N° 73/17 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.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 135-16 de fecha 26.07.2016 resulta ajustada a derecho.

En primer lugar, cabe analizar la exigibilidad de los períodos reclamados en las presentes actuaciones. En efecto, de las constancias del expediente se

desprende que la notificación del acta de deuda e intimación de pago (acto suspensivo de la prescripción por un año) tuvo lugar el día 28/01/2013 (fs. 933); y la demanda judicial (acto interruptivo del curso de la prescripción que se encontraba suspendida por la mencionada notificación) tuvo lugar el 03/02/2014 (fs. 1270).

Pues bien, de acuerdo a esa fecha, el acto interruptivo de la prescripción surtió efecto sobre todos los período mensuales comprendidos en el Acta de Deuda en cuestión (04 a 12/2008).

En primer lugar se comparte el ajuste propuesto por la DGR en su escrito de contestación de traslado en virtud del cual del monto de \$12.323,80 (Pesos doce mil trescientos veintitrés con 80/100) que surge de la "Planilla Determinativa N°: PD 1960-2012 Acta de deuda N°: A 1960-2012 Etapa Impugnatoria", se realiza un ajuste de \$ 6.847,62 (Pesos seis mil ochocientos cuarenta y siete con 62/100), proveniente de aplicar la alícuota del 1,25%, según estén inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral, con alta en esta jurisdicción; excluyendo asimismo los sujetos exentos y los que poseen un coeficiente unificado declarado para esta jurisdicción menor al 0,10 y las operaciones efectuadas con empleados de la firma porque no surgen que los mismos realicen actividades económicas gravadas. Por lo tanto la diferencia a ingresar sería de \$ 5.476,18 (Pesos cinco mil cuatrocientos setenta y seis con 18/100), conforme "Planilla Determinativa N°: PD 1960-2012 Acta de deuda N°: A 1960-2012 Etapa Recursiva".

Por otra parte, en relación con la falta de sustento territorial planteada por el apelante en base a las resoluciones de la Comisión Arbitral (3/2010 y 4/2011), resulta acertado lo expuesto por el Organismos Fiscal en relación con que dichas resoluciones fueron dictadas con posterioridad a los períodos que se encuentran bajo inspección y en las mismas se establecía claramente que comenzaban a regir con posterioridad a su publicación en el Boletín Oficial. Ergo, en relación con los períodos 04 a 12/2008 no podrían aplicarse resoluciones que no se encontraban vigentes al momento de sus respectivos vencimientos. Asimismo, el

sustento territorial se genera por el gasto incurrido por los clientes de la firma inspeccionada, no pudiendo aseverar el apelante el tratamiento que le asigna al "gasto" dicho cliente en el marco del Convenio Multilateral, amén de que tampoco puede conocer si los mismos poseen otros gastos o compras en esta jurisdicción.

En relación con los agravios relacionados con los empleados de Tecotex y las constancias de inscripción de clientes a los que se percibió a la alícuota del 1,25% y a los que no se percibió por tener coeficiente menor a 0,10, cabe tener en cuenta el ajuste propuesto por la Dirección General de Rentas, como fuera expresado en los considerandos anteriores.

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 1960-2012.

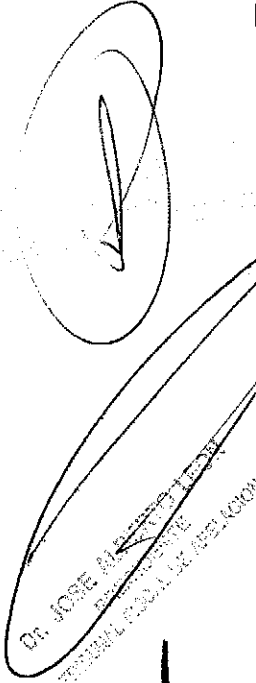
Siguiendo los lineamientos de la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en los casos de agente de percepción, el recaudo de integrar debidamente la relación tributaria en sede administrativa, constituye un imperativo insoslayable, toda vez que hace al debido proceso administrativo en los términos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

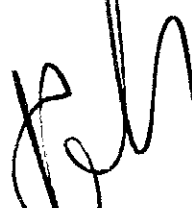
de la ley 4.537 ya que fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediéndose así el derecho de defensa en juicio y debido proceso de raigambre constitucional (art. 18 de la Constitución Nacional) aplicable también en sede administrativa. (Sent. 709/06 C.C.A. Sala Iª).

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 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. 19/24) que la DGR informe si los sujetos pasibles de percepción involucrados

en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 1960/2012 – IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales 04 a 12/2008 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 a la determinación tributaria correspondiente a los períodos 4 a 12/2008 contenidos en el Acta de Deuda N°. A 1960/2012.

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 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 04 a 12/2008:

- **Hacer Lugar** 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 04 a 12/2008, por un importe de \$ 2.662,86 (Pesos dos mil seiscientos sesenta y dos con 86/100).
- **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 04 a 12/2008; de acuerdo al detalle de contribuyentes que en nuevo soporte óptico confeccionado por este Tribunal, por un importe de \$ 2.813.32 (Pesos dos mil ochocientos trece con 32/100).

Por las consideraciones expuestas propongo como conclusión:

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 135/16 por un monto de \$ 9.510,48 (Pesos nueve mil quinientos diez con 48/100), proveniente de: **1) \$ 6.847,62** (Pesos seis mil ochocientos cuarenta y siete con 62/100), por aplicar la alícuota del 1,25%, según estén inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral, con alta en esta jurisdicción; excluyendo asimismo los sujetos exentos y los que poseen un coeficiente unificado declarado para esta jurisdicción menor al 0,10 y las operaciones efectuadas con empleados de la firma porque no surgen que los mismos realicen actividades económicas gravadas; **2) \$2.662,86** (Pesos dos mil

seiscientos sesenta y dos con 86/100) respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 04 a 12/2008 contenido en el Acta de Deuda N° A 1960/2012. **DEJAR FIRME** la determinación por el monto de \$2.813.32 (Pesos dos mil ochocientos trece con 32/100) conforme detalle obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma, correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron las Declaraciones Juradas de los períodos 04 a 12/2008.

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 04 a 12/2008, 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:

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:

- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 135/16 por un monto de \$ 9.510,48 (Pesos nueve mil quinientos diez con 48/100), proveniente de: **1) \$ 6.847,62** (Pesos seis mil ochocientos cuarenta y siete con 62/100), por aplicar la alícuota del 1,25%, según **estén** inscritos en el Régimen de Convenio Multilateral, con alta en esta

jurisdicción; excluyendo asimismo los sujetos exentos y los que poseen un coeficiente unificado declarado para esta jurisdicción menor al 0,10 y las operaciones efectuadas con empleados de la firma porque no surgen que los mismos realicen actividades económicas gravadas; 2) \$2.662,86 (Pesos dos mil seiscientos sesenta y dos con 86/100) respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 04 a 12/2008 contenido en el Acta de Deuda N° A 1960/2012. **DEJAR FIRME** la determinación por el monto de \$2.813.32 (Pesos dos mil ochocientos trece con 32/100) conforme detalle obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma, correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron las Declaraciones Juradas de los períodos 04 a 12/2008.

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 04 a 12/2008, 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.

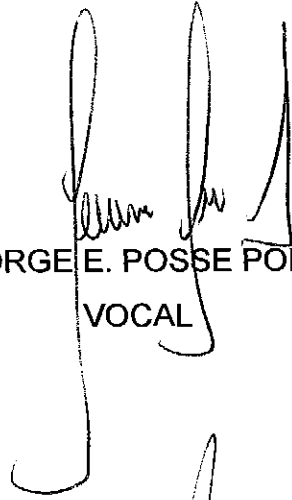
HAGASE SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

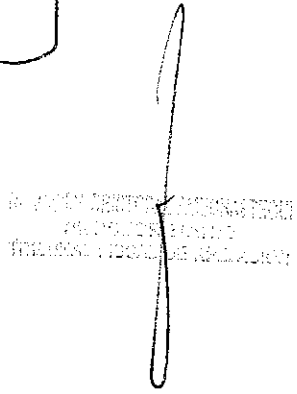


CP.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



SECRETARÍA DE ASESORIA LEGAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

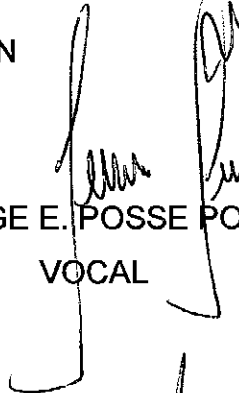
**Planilla Anexa Sentencia N°
Contribuyentes que no presentaron DDJJ de IIBB**

CONTRIBUYENTE	CUIT
Hernandez Roberto Armando	23-13868078-9
Manghesi, Luis Alberto	23-14802564-9
Amaya, Antenor Alberto	20-23927009-4
Ayunta, Roberto Walter	20-23826852-5
Isa, Walter Alfredo	20-25545852-8
Roldan, Luis Jesús	20-24164431-7
Abella, Sergio Gustavo	20-14505182-8
Collante, Guillermo Ramón Fernando	20-26881647-0
Guaytima, José Antonio	20-14479537-8
Lobo, Gustavo Adrian	20-26029149-2
Basualdo, Mauricio David	23-29943732-9
Gonzalez, Anibal Ulises	24-26638154-5
Achem, Walter José	20-20411526-6
Delgado, Enrique Fabián	20-21331640-1
Barros, José Luis	20-30311531-6
Ramirez Casares, Carlos Roberto	20-24101961-7
Lahe S.R.L.	30-59741934-8
Juarez, Jorge Rubén	23-12540127-9
Avila, Diego Sebastián	20-28479945-4
Romero, Juan Angel	20-08062551-1
Villagra, Cristian Darío	20-28966276-7
Figueroa, José Roberto	20-16257587-3
Arancibia, Luis Eduardo	20-35190369-5
Amenta, Walter Fabián	20-27799987-1
Juarez, Martin René	20-29742000-4
Acosta, Luis Alfredo	23-13950621-9
Servitex S.R.L.	30-60043599-6
Gramajo, Víctor Hugo	23-22877290-9
Carbajal, Jorge Antonio	20-24845105-0
Mauro	0
Asensio, Cristian Sebastián	20-25498722-1
Sepúlveda, José Eduardo	23-13045392-9
Diaz, Sergio Gustavo	20-29357607-7
Aranda, Walter Guillermo	20-24162270-4
Rocha, Juan Carlos	20-08062090-0
Ledesma, Luis Fernando	20-29438753-7
Hospital del Niño Jesús	9999999
Jugo, Victor Alberto	20-12641895-8
Marcial, Manuel Ernesto	20-11796764-7


Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


DR. JUAN MANUEL A. MONTAYA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION