

SENTENCIA N° 492 /17

Expte. N° 786/926-2016  
N° 46.156/376-D-2013 DGR

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 08. días del mes de Septiembre 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, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado "SHELL COMPAÑÍA ARGENTINA DE PETROLEO S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 786/926-2016 (Expte. N° 46.156/376-D-2013 -DGR)" y;

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 282/16?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas 3131/3174 (Expte N° 46.156/376-D-2016) el Sr. Diego Rodriguez Soneira, en su carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 282/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 17.10.2016 obrante a fs.3122/3129 mediante la cual resuelve 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación efectuada por el contribuyente SHELL CIA. ARGENTINA DE PETROLEO S.A. contra el Acta de Deuda N° A 659-2013 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción, conforme a la planilla denominada "Planilla Determinativa N° PD 659-2013 Acta de Deuda N° A 659-2013 - Etapa Impugnatoria", 2)

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

**DECLARAR ABSTRACTO** el descargo contra el sumario instruido por encuadrar su conducta en el artículo 86 inciso 1) del CTP, de acuerdo a lo establecido en el penúltimo párrafo del Artículo 7° de la Ley N° 8873.

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 22.11.2016 a fs. 3131/3174 realiza una exposición de los hechos.

Expone el criterio adoptado como Agente de Percepción para los períodos en cuestión. Sostiene que sólo percibió en los casos en que las ventas fueron efectuadas dentro del ámbito de la Provincia de Tucumán, y en aquellos casos en los que la entrega de la mercadería se realizó fuera de la Provincia no percibió el Impuesto sobre los Ingresos Brutos independientemente de la condición tributaria que revestían sus clientes.

Plantea la nulidad de la Resolución por haber impedido la Autoridad de Aplicación de manera arbitraria la producción de la prueba, cercenando su derecho de defensa y violentando el debido proceso.

Afirma que la pretensión fiscal se encuentra prescripta en su totalidad por haber transcurrido el plazo de 5 años establecido por el Código Fiscal. Destaca que a la causal que la DGR invoca como interruptiva (solicitud de embargo preventivo) no puede legalmente atribuírsele tales efectos.

Considera que es improcedente extender la responsabilidad solidaria por el supuesto incumplimiento de actuar como agente de percepción.

Plantea la nulidad del acto administrativo por la denegatoria arbitraria de la producción de la prueba ofrecida por SHELL CAPSA, lo que traduce en violación a su derecho de defensa. Insiste además en la nulidad por desconocimiento de la doctrina de la Corte Suprema Provincial en el caso "Bercovich SACIFIA vs Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación".

Nuevamente plantea la prescripción de la acción para exigir el pago de los montos determinados de oficio por parte del Fisco por haber transcurrido el plazo legal del artículo 54 del CTP; y niega rotundamente que el pedido de embargo preventivo haya surtido los efectos interruptivos que la DGR pretende atribuirle.

JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JOSE GUSTAVO JIMENEZ

Entiende que teniendo en cuenta las particularidades del procedimiento tributario provincial, el embargo preventivo solicitado nunca pudo razonablemente ser entendido como acción o "demanda" válida para mantener vivo el derecho del Fisco, en tanto aún si le fuera concedido, debería promover la demanda (en el caso, el apremio) dentro del plazo del art. 228 del CPCC, el cual es extendido por el Código Tributario a 60 días (art.9° inc. 4), so pena de caducidad de la medida cautelar.

Sostiene que el pedido de embargo que la contraparte invoca como interruptivo es una pretensión vacía, ya que el mismo fue rechazado por el Juzgado interviniente mediante sentencia de fecha 08.05.2015, decisión que luego fue confirmada por la Sala II de la Excm. Cámara del Fuero mediante fallo del 29.09.2015, encontrándose firme al día de la fecha. A tal efecto adjunta copia de ambas sentencias (fs.3169-3172).

Entiende que resulta aplicable el artículo 3987 del Código Civil que establecía que *"La interrupción causada por la demanda, se tendrá por no sucedida si el demandante desiste de ella, o si ha tenido lugar la deserción de la instancia, según las disposiciones del Código de Procedimientos, o si el demandado es absuelto definitivamente"*.

En la misma medida se interpreta el artículo 3986, y esto sería asimilando el pedido de embargo a la "demanda", por lo que concluye que ante la denegatoria de la solicitud cautelar, el "demandado" (Shell) ha sido absuelto, al menos en lo que respecta a éste acto y a su efecto interruptivo; razón por la cual corresponde tener por no interrumpido el curso de la prescripción y en consecuencia decretar la prescripción de las acciones del Fisco provincial para exigir las obligaciones sobre las que versa la presente causa.

Cita jurisprudencia referente a la responsabilidad solidaria del Agente de Percepción, sosteniendo que en quien se verifica el hecho imponible, es quien tiene la capacidad contributiva que ha sido causa jurídica del impuesto, y es quien debe cumplir con la obligación tributaria principal, esto es, pagar el impuesto correspondiente.

ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RODRIGO POMERES  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

MORGE GUSTAVO VIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Insiste en que SHELL CAPSA no tuvo la obligación de actuar como agente de percepción en las operaciones discutidas por ausencia del sustento territorial, esto es así debido a que la entrega de los bienes vendidos por la firma tuvo lugar fuera de la jurisdicción Tucumán.

Plantea la inconstitucionalidad de determinar aisladamente al agente de percepción. Sostiene que el pago del tributo por parte del obligado principal libera al responsable solidario. Cita el fallo de "José Farias e Hijos SRL S/Nulidad /Revocación" y el de "Bercovich SACIFIA s/ Nulidad /Revocación".

Finalmente ofrece prueba documental, informativa, reserva el caso federal, solicita que se ordene la producción de la prueba aportada, se haga lugar a los argumentos planteados declarándose la nulidad y en subsidio se realice un recálculo de la deuda determinada en función de los argumentos y planteos técnicos ordenando la reliquidación de la deuda.

III. Que a fojas 54/67 del Expte N° 786/926-2016 la Dirección General de Rentas, 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.

Con relación al planteo de prescripción sostiene que el agente yerra en su análisis, toda vez que el artículo 3987 del CC dispone de manera taxativa los casos en los que la interrupción de la prescripción dispuesta por el artículo precedente se tiene por no ocurrida, no permitiendo que dicha solución se haga extensiva de manera antojadiza a otras situaciones no contempladas en la norma.

De éste modo el artículo mencionado establece que "La interrupción de la prescripción causada por la demanda, se tendrá por no sucedida, si el demandante desiste de ella, o si ha tenido lugar la deserción de la instancia, según las disposiciones del Código de procedimientos, o si el demandado es absuelto definitivamente". Remarca que el código eliminó los efectos interruptivos de la demanda solo en los casos puntuales de desistimiento de la acción, deserción de la instancia y absolución definitiva del demandado. En ésta caso

DR. JOSE ALBERTO HERNANDEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE L. POSSE PONESSI  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES

particular en el proceso cautelar no medió sentencia de absolución definitiva a favor del accionado, por lo que no se configura el tercer caso contemplado.

Cita jurisprudencia a fin de demostrar que la calificación de "definitiva" de absolución está referida a aquella cosa juzgada material y formal.

Concluye que los efectos que la recurrente le confiere a la denegatoria de la demanda de embargo preventivo, no pueden dar lugar a la eliminación de los efectos interruptivos de aquella. La solución propuesta por la firma recurrente es meramente antojadiza, ya que no surge ni de la ley ni de la voluntad del codificador si se tiene en cuenta la naturaleza de los taxativos casos contemplados en el artículo 3987 del Código de fondo.

Tal como lo reconoce el recurrente, el embargo solicitado no fue concedido, razón por la cual deviene en abstracto analizar si hubiera caducado el mismo o no, en caso de que hubiera sido concedido. De todas maneras, a todo evento, insiste en tener en cuenta que de haberse concedido el mencionado embargo, a la fecha, el mismo no hubiera caducado toda vez que el plazo de caducidad comienza a correr desde que el peticionante puede hacer valer su derecho.

Asimismo, en el presente caso, la pretendida caducidad ocurriría con posterioridad a la Resolución del Excmo. Tribunal Fiscal de Apelación, en virtud del efecto suspensivo del recurso de apelación previsto en el artículo 147 del CTP.

Por todo lo expuesto, considera que corresponde el rechazo del planteo.

Con relación a los planteos de nulidad del Acto Administrativo y la inconstitucionalidad de determinar aisladamente al agente de percepción porque el pago del tributo por parte del obligado principal libera al responsable solidario; la Autoridad de Aplicación sostiene que las cuestiones debatidas en éstas actuaciones son de hecho y prueba, es decir que la mención de las mismas no resulta suficiente para tenerlas por acreditadas.

Es decir que la problemática consiste en determinar si los contribuyentes obligados principales ingresaron o no el impuesto que les correspondía y acerca de quién y cómo debe acreditar dicho supuesto.

JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Remarca que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien impugna un Acto de la Administración, mucho más que sólo su discrepancia o negación; exige aportar prueba concluyente y contundente, lo cual no sucede en el presente caso.

De acuerdo a lo normado por el segundo párrafo del artículo 120 del CTP la carga de la prueba corresponde al impugnante. Cita jurisprudencia al respecto.

El Agente por un lado pretende que en autos se aplique la teoría de las cargas probatorias dinámicas o la doctrina del Fallo "Bercovich SACIFIA vs Provincia de Tucumán" y en virtud de esos fundamentos la DGR integre al procedimiento a cada uno de los sujetos incluidos en la determinación. Esta pretensión sería contraria a las disposiciones de la RG(DGR)86/00 y al artículo 120 del CTP; y por lo tanto resulta improcedente la integración pretendida.

Manifiesta que el agente no acredita que los contribuyentes no percibidos hayan ingresado el impuesto.

No obstante lo antes expuesto, considera que en búsqueda de la verdad material, se remitieron las actuaciones al Dpto Revisión y Recurso de la DGR. Es así que en el informe de fs 3181 (Expe. N°46.156/376-D-2013) consta que se observaron operaciones efectuadas con sujetos pasibles de percepción que registran presentación de las correspondientes declaraciones juradas en el Impuesto sobre los Ingresos brutos de los períodos 01 a 12/2009, por lo que se ajustó la determinación impositiva, quedando firme la misma por las operaciones correspondientes a los sujetos pasibles de percepción que no registran presentación de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del período antes mencionado.

Con relación al apartado "Nulidad por desconocimiento de la doctrina de la Corte Suprema Provincial", la carga de la prueba en los casos de agentes de percepción que omiten actuar como tales, el máximo Tribunal de Justicia de la Nación, la Corte Suprema de Justicia de la Nación, mantiene un criterio diferente al de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO VIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene que el criterio que resulta obligatorio para la Autoridad de Aplicación y para la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, es el sentado al respecto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación.

Cita fallos tales como "Laboratorios Raffo SA c/Municipalidad de Córdoba"(Fallos 332:1504) "Cerámica San Lorenzo" (Fallos 307:1094) "San Juan SA (TF29.974-1) c/DGI" y "Citafon SRL s/impuesto" (Fallos 308:442).

Considera que contrariamente a lo pretendido por la firma verificada, los fallos de "San Juan SA" y "Citafon SRL", resultan aplicables en autos, pues en los mismos se trata de situaciones idénticas a las de autos. En efecto, en todos los casos se trata de agentes de retención o percepción que no cumplieron con sus obligaciones como tales, razón por la cual la Corte Suprema de Justicia de la Nación, establece cual es la responsabilidad de dichos sujetos y como los mismos podrían liberarse de dicha responsabilidad ("previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas").

En consecuencia aconseja no hacer lugar al planteo efectuado por el recurrente en éste sentido.

Con relación al planteo por falta de sustento territorial realizado por el apelante, destaca que dichos planteos fueron analizados en la oportunidad de la impugnación al Acta de Deuda y en el Recurso presentado en forma simultánea ante la comisión arbitral del Convenio Multilateral.

Tal es así que la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral rechazó la mencionada acción mediante Resolución (CA) N°30/2015 (fs.3080/3083), en la que consideró *"Que ésta Comisión Arbitral observa que no surge de las actuaciones que la firma demuestre que la Provincia de Tucumán quebrante las pautas reguladoras de los regímenes de percepción establecidas por la Comisión Arbitral para el período comprendido en estas actuaciones"*, razón por la cual resolvió *"rechazar la acción interpuesta por la firma Shell Compañía Argentina de Petróleo SA contra el Acta de Deuda N° A 659-2013..."*.

Ante el rechazo antes mencionado, la firma presentó recurso de apelación ante la Comisión Plenaria del Convenio Multilateral, quien también rechazó el recurso interpuesto mediante Resolución (CP)N°43/2015.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FOSSE PORESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Destaca que de acuerdo a lo dispuesto por el artículo 24 inciso b) del Convenio Multilateral, las mencionadas resoluciones son obligatorias para ambas partes.

En lo que respecta al planteo respecto de las operaciones incluidas en la determinación, que de acuerdo al artículo 4, inciso b) de la RG(DGR)86/00 no existiría obligación de percibir el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, cuando la operación se efectúa con contribuyentes inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral sin alta en la jurisdicción Tucumán y la entrega de los bienes se efectúa fuera de la Provincia de Tucumán; señala que el artículo 1 de la mencionada RG (vigente en el período fiscal 2009) establecía que "Corresponderá percibir cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen en el ámbito de la Provincia de Tucumán con sujetos pasibles de percepción, inscriptos o no en el tributo como contribuyentes locales o extrajurisdiccionales, cualquiera sea su domicilio fiscal" y que "A tal efecto, se considerará celebrada en el ámbito de la provincia de Tucumán, toda venta, locación o prestación efectuada sobre bienes, cosas o personas que se recepcionen o sitúen en sedes, depósitos, establecimientos, locales o cualquier otro tipo de asentamiento dentro del ámbito territorial de la Provincia de Tucumán".

Sostiene que en el presente caso no caben dudas que el requisito del "ámbito territorial" se encuentra verificado respecto de aquellas operaciones facturadas desde el punto de venta ubicado en la jurisdicción de Tucumán, pues en todos los casos las operaciones se efectuaron sobre bienes situados en ésta Provincia.

Esta circunstancia fue reconocida por el apelante al informar mediante nota de fecha 26.04.2012 (fs.219/220 del expediente administrativo) que la firma posee un punto de venta situado en la Provincia de Tucumán.

En el presente caso surge que es el mismo agente quien informa a la DGR cuáles son las operaciones en las que se verifica el "ámbito de la Provincia de Tucumán", razón por la cual las mismas, siempre que no medie alguna causal de exclusión, están debidamente incluidas en las bases sujetas a percepción determinadas, deviniendo en improcedentes sus planteos.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. CARLOS GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Asimismo remarca que en el punto 2 del inciso a) del artículo 44, de la Resolución General (CA) N° 2/2009 – vigente en el período objeto de la determinación-, disponía que resultaban pasibles de percepción los contribuyentes que realizaban actividades con sustento territorial en ésta jurisdicción.

En éste sentido, los gastos soportados en una jurisdicción denotan ejercicio de actividad, en tanto los mismos tengan una relación directa con la actividad que en ella se desarrolle y aun cuando la erogación que éstos representan se efectúen en otras jurisdicciones.

Por todo lo expuesto concluye que corresponde rechazar el planteo analizado.

Considera que los fundamentos expuestos resultan improcedentes y los argumentos que utiliza el recurrente para intentar sustentar el planteo de nulidad. Sostiene que tales planteos no son más que una expresión de disconformidad con la metodología aplicada, lo que prueba de que en ejercicio de su derecho de defensa, el recurrente pudo impugnar y recurrir los actos administrativos dictados durante el procedimiento. Por ello rechaza el planteo de nulidad.

Finalmente solicita se haga lugar parcialmente al recurso de acuerdo a la nueva planilla confeccionada.

**IV.** A fojas 69/70 del Expte N° 786/926-2016 obra Sentencia Interlocutoria N° 355/17 del 31.07.2017 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma al recurso, 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 282/16 de fecha 17.10.2016, resulta ajustada a derecho.

Respecto a lo manifestado por el Agente donde expone que no percibió en los casos de operaciones en las que la entrega de bienes se realizó fuera del ámbito de la Provincia de Tucumán, sin importar su condición tributaria; es oportuno recordar lo establecido por la RG 86/00 (con las modificaciones introducidas por las RG (DGR) N° 147/2012 - BO (Tucumán): 28/12/2012, RG (DGR) N° 82/2014 - BO (Tucumán): 26/11/2014 y RG (DGR) N° 106/2015 - BO (Tucumán): 17/9/2015)

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSSE PONESSA  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO JIMENEZ

que en su artículo 1º reza: “ Los sujetos pasivos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se indican en el artículo siguiente, quedan en todos los casos obligados a actuar como agentes de percepción del citado tributo por las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones que efectúen en el año calendario a contribuyentes y/o responsables del gravamen, con las excepciones, alcances y formalidades establecidas en la presente resolución general.-

Corresponderá percibir cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen en el ámbito de la Provincia de Tucumán con contribuyentes locales o extrajurisdiccionales, cualquiera sea su domicilio fiscal.-

A tal efecto, se considerará celebrada en el ámbito de la Provincia de Tucumán, toda venta, locación o prestación efectuada sobre bienes, cosas o personas que se recepcionen o sitúen en sedes, depósitos, establecimientos, locales o cualquier otro tipo de asentamiento dentro del ámbito territorial de la Provincia de Tucumán.-

También corresponderá practicar la percepción cuando las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones se efectúen fuera del citado ámbito, siempre que sean realizadas por agentes de percepción domiciliados o con jurisdicción sede en la Provincia de Tucumán a sujetos pasibles inscriptos o con alta en esta jurisdicción, o a contribuyentes domiciliados en la Provincia de Tucumán”.-

Con lo cual queda demostrado que el apelante posee conceptos erróneos con relación a la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos jurisdicción Tucumán, ya que el hecho de tratarse de una empresa sede en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires no lo excluye del mencionado régimen.

Del análisis de las presentes actuaciones cuadra afirmar que la determinación constituye un acto administrativo plenamente eficaz, que cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios exigidos al respecto, dictado de conformidad a lo establecido por el art. 43 de la Ley N° 4.537 (t.v.) y que satisface todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos en la norma.

Respecto del planteo de la prescripción, donde el Agente desconoce el efecto interruptivo de la demanda de embargo preventivo iniciada en el fuero de Cobros y Apremios, Ila. Nominación, por expediente N° 1624/14 considero que el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE LEON POSE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE GUSTAVO JIMENEZ

contribuyente realizó una interpretación errónea y extensiva de lo dispuesto en el artículo 3987 del Código Civil, ya que de ninguna manera puede equipararse la absolución definitiva del demandado a la resolución denegatoria del embargo preventivo dictado por la cámara de documentos.

Incluso la doctrina es conteste al sostener que la calificación definitiva de la absolución está referida a aquella que hace una cosa juzgada material y formal, que resuelve sobre el fondo del asunto, es decir que cause cosa juzgada respecto al derecho del accionante.

El artículo 3987 del CC dispone de manera taxativa los casos en los que la interrupción de la prescripción dispuesta por el art. 3986 del mencionado digesto se tiene por no ocurrida, no permitiendo que dicha solución se haga extensiva de manera antojadiza a otras situaciones no contempladas por la norma.

Por ello no se configura el tercer caso contemplado en el mencionado artículo 3987.

Sentada la posición expuesta y luego de analizar los períodos involucrados en el Acta de Deuda N° A 659-2013, arribo a la conclusión que respecto a los períodos 01 a 12/2009 contenidos en la misma, no resulta de aplicación lo establecido por la Ley N° 8520, conforme a la modificación introducida por el punto f) inciso 7 del Artículo 1° de la Ley 8720. Esto es así debido a que la posición más antigua 01/2009 tiene como fecha de vencimiento el 17.02.2009 y su prescripción hubiera operado el 17.02.2014, pero considerando: **1)** que el Acta de Deuda N°A 659-2013 fue notificada el día 03.02.2014, la misma suspendió el término de la prescripción por un año, con lo cual la prescripción hubiera operado el 17.02.2015; y **2)** que con fecha 14.05.2014 se interpuso demanda de Embargo Preventivo por el Acta de Deuda antes mencionada (fs.3070 del Expte. N° 46.156/376-D-2016); llego a la conclusión de que la totalidad de los períodos comprendidos en la misma se encuentran exigibles.

En lo que respecta al planteo realizado por el Agente sobre la denegatoria de la producción de la prueba ofrecida y 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,

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. GUSTAVO JIMENEZ

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 a dictarse, conocer si los sujetos pasibles de percepción ingresaron o no el tributo en su justa medida, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. 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, éste Tribunal compartiendo el ajuste propuesto en base a la información suministrada en éste sentido por la DGR en su contestación de traslado, dispuso excluir de la determinación impositiva a los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 659-2013 – IB AP de fecha 03.02.2014 que presentaron e ingresaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales 01 a 12/2009 contenidos en la mencionada Acta de Deuda.

A tal efecto se consideró el soporte óptico confeccionado por la Autoridad de Aplicación, obrante en fs. 3177 de las actuaciones administrativas donde se detallan la totalidad de las operaciones contenidas en la determinación impositiva.

Adelanto mi opinión que el recurso debe prosperar parcialmente respecto la determinación tributaria contenida en el Acta de Deuda N°. N° A 659-2013.

Elo 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 APELACION

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

JORGE CRISTOVO JIMENEZ  
VOCAL

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.

SE. JUDGE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JOSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

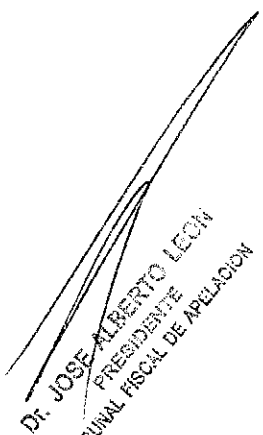
GEORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

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 óptico antes mencionado se procedió a confeccionar un nuevo soporte donde se puede observar que la determinación impositiva queda firme sólo por las operaciones celebradas con aquellos contribuyentes que NO presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Finalizado el análisis minucioso antes descripto se pudo arribar a la siguiente conclusión con respecto a las posiciones 01 a 12/2009:

- Corresponde **hacer lugar** a los planteos efectuados por el contribuyente con respecto a aquellos sujetos pasibles de percepción que **Presentaron e ingresaron** sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 01 a 12/2009; por un importe de \$ 343.810,38 (Pesos Trescientos Cuarenta y Tres Mil Ochocientos Diez con 38/100).
- Corresponde **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 por los períodos 01 a 12/2009; por un importe de \$ 180.099,42 (Pesos Ciento Ochenta Mil Noventa y Nueve con 42/100), de acuerdo al detalle obrante en el nuevo soporte óptico confeccionado por este Tribunal obrante a fs.73



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

Por las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde 1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación presentado por el contribuyente en contra de la Resolución N° D 282/16 respecto del Acta de Deuda N° A 659-2013 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción por un importe de \$ 343.810,38 (Pesos Trescientos Cuarenta y Tres Mil Ochocientos Diez con 38/100) provenientes de operaciones

celebradas con los sujetos pasibles de percepción que **presentaron e ingresaron** sus DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 01 a 12/2009 contenidos en el Acta de Deuda N° A 659-2013; dejando firme la misma por las operaciones correspondientes a los sujetos que **NO Presentaron** sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 01 a 12/2009; por un importe de \$ 180.099,42 (Pesos Ciento Ochenta Mil Noventa y Nueve con 42/100) 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 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 01 a 12/2009 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.

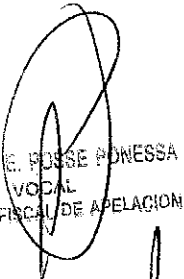
El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

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

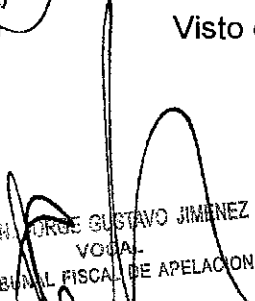
El Dr. José Alberto León dijo:

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

Visto el resultado del precedente acuerdo,



JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

**RESUELVE:**

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación presentado por el contribuyente en contra de la **Resolución N° D 282/16** respecto del Acta de **Deuda N° A 659-2013** confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción por un importe de **\$ 343.810,38** (Pesos Trescientos Cuarenta y Tres Mil Ochocientos Diez con 38/100) provenientes de operaciones celebradas con los sujetos pasibles de percepción que **presentaron e ingresaron** sus DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 01 a 12/2009 contenidos en el Acta de Deuda N° A 659-2013; dejando firme la misma por las operaciones correspondientes a los sujetos que **NO Presentaron** sus declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 01 a 12/2009; por un importe de **\$ 180.099,42** (Pesos Ciento Ochenta Mil Noventa y Nueve con 42/100) 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 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 01 a 12/2009 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.V.G.

**HAGASE SABER**

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. GUSTAVO JIMENEZ

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI

*[Handwritten signature]*

**Planilla Anexa Sentencia N°**

**Listado de contribuyentes que NO presentaron DDJJ del IIBB**

CONTRIBUYENTE	CUIT
ABDALA HERMANOS SRL	30506463374
ALVAREZ MIGUEL ANGEL	20080684585
AMARU SRL	30708530294
BOMCZUK BASILIO	23152523149
CAVIRAMA S.R.L.	30658041556
DURGAM LUIS ALBERTO S.R.L.	30520763364
ENRICO SRL	30708845317
ERSA URBANO SA	30707788832
ESTACIÓN DE SERVICIO SAGITARIO SRL	30708462752
GARAY HNOS. S.R.L.	30638794949
LA ROTONDA DE LIMACHE SA	30708044748
LATSER S.A.	33687419079
LORETO COMBUSTIBLES S.R.L.	30708674903
LUBRICANTES SALTA SRL.	30617269690
M LOGISTICA Y DISTRIBUCION S.R.L.	30708334592
M. B. ENERGY S.R.L.	30700069938
MACIAS JORGE OMAR	20106419303
MONTERO JOSE S.A.C.A.F.I.E.I.	30543356421
NAZARENO WALLIH S.C.	30526361500
PETRO CAT SRL	30707633138
PETROLIDER SRL.	30638841866
PLAZOLETA S.R.L.	30709036013
RUIZ FRANCISCO IND. Y COM. S.H.	30501796316
SALIM DE JALAF GLADYS TERESITA	27056052432
SALOMON RAUL OSCAR	20046212976
TARTAGAL COMBUSTIBLES S.A.	30673183111
VALLE DEL ZENTA S.A.	30673167973

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI