TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N°585 /17

Expte. Nº 742/926/2016

En San Miguel de Tucumán, a los 27 días del mes de Octubre de 2017, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **"YPF S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 742/926/2016 (Expte. DGR Nro. 23206/376/D/2012)"** y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El Señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I. Que a fojas 460/474 del Expte. DGR Nro. 23206/376/D/2012, la Sra. Carolina De Cicco, en su carácter de apoderada de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución Nº D 181/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 18.08.2016 obrante a fs. 453/457. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por José Mario Ianni, en carácter de apoderado de la firma YPF S.A., CUIT Nº: 30-54668997-9 con domicilio constituido en calle Macacha Güemes Nº 515, Piso 24º de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en contra del Acta de Deuda Nº A 865-2012 practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Percepción, respecto de las obligaciones tributarias 10 a 12/2007, según planilla de fs. 439; DECLARAR ABSTRACTA la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda Nº A 865-2012, practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Percepción, respecto de las obligaciones tributarias 07 a 09/2007, INTIMAR al cumplimiento de la obligación tributaria resultante del Acta de Deuda Nº A 865-2012 respecto de los períodos 10 a 12/2007 y

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

PONESSA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto en contra del Sumario Nº M 865-2012, instruido por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86 inciso 1) del CTP.-

En su expresión de agravios solicita en primer término se revoque la resolución recurrida por irregularidades en el procedimiento ya que, lejos de ser subsanadas, las arbitrariedades cometidas se han justificado, vulnerándose así el derecho de defensa de mi mandante y la garantía del debido proceso.

Manifiesta que una de las irregularidades cometidas para que el procedimiento sea nulo, fue la entrega de un CD con cientos de operaciones cuya documentación de respaldo sería imposible de analizar en el exiguo plazo brindado para la defensa. Además la ausencia de participación de los contribuyentes directos en el expediente, ya que YPF actúa sólo como agente de percepción, por lo que quedaría sin sustento el reclamo si los contribuyentes directos hubieran abonado el impuesto.

Asimismo, plantea que otra irregularidad es considerar que ha deducido de la base imponible sujeta a percepción ciertas notas de crédito y notas de débito aportadas durante la verificación, habiéndose constatado que aquellas no cumplen con lo establecido por el artículo 6º de la RG (DGR) Nº 86/00, sus modificatorias y complementarias. Sin aclarar cuáles son esos incumplimientos, siendo que el citado artículo prevé distintos requisitos que deben cumplir las notas de crédito según el momento en que son emitidas.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En segundo término plantea la prescripción de los períodos 10/2007 a 12/2007, ya que si bien se inició demanda de embargo preventivo en fecha 16/05/2013, al no haberse iniciado la demanda ejecutiva, la instancia abierta con la solicitud de embargo preventivo ha caducado, de conformidad con el art. 9 inc. 4 del CTP, por lo que mal puede considerarse que el término de prescripción haya sido

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ

interrumpido, de acuerdo con lo que disponían los artículos 3986 y 3987 del Código Civil vigente a esa fecha.

En su tercer agravio manifiesta que no corresponde el ajuste efectuado por diferencias de base imponible, ya que existe una serie de operaciones que, según el criterio de territorialidad, no deben ser objeto de percepción en la provincia de Tucumán. Por lo que ha practicado e ingresado en tiempo y forma las percepciones que le correspondían, sólo sobre las operaciones con lugar de entrega en la Provincia de Tucumán. A efectos de demostrar este extremo, ofrece prueba informativa a fin de que se permita librar oficios a los clientes de YPF objeto de la determinación, para que informen en que jurisdicción provincial ha tenido lugar la entrega del producto vendido.

En cuarto término plantea que es ilegítimo el rechazo de la prueba ofrecida y existe un pretendido enriquecimiento ilícito del fisco provincial. Expresa que oportunamente se ofreció prueba informativa a fin de que se les diera intervención a los clientes respecto de los cuales supuestamente debían haberse practicado las percepciones reclamadas, a los efectos de que éstos informaran si ingresaron en su oportunidad el impuesto, sin que tal medio probatorio de alta relevancia fuera aceptado por el ente fiscal. Por lo que, el fisco al omitir dar intervención a los contribuyentes, estaría pretendiendo duplicar el ingreso de un tributo, generándose un claro y evidente enriquecimiento sin causa. Cita el fallo "Bercovich".

Además, señala que recientemente la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo de la Provincia de Tucumán se pronunció a favor de YPF en una causa iniciada por un reclamo de retenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos 12/2003 a 04/2006 (*in re* "YPF S.A. c/Provincia de Tucumán s/Contencioso Administrativo", 5.08.2016, Expte. Nº 707/11). Pese a que se trataba de un reclamo de retenciones y no de percepciones como el presente caso, la sentencia resulta plenamente aplicable porque allí la Cámara

Dr. JOSE ANTONIO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

resaltó la importancia de la producción de la prueba ofrecida por el contribuyente al que se le reclama por su carácter de responsable solidario, que en ese caso permitió demostrar que gran parte del impuesto que el ente fiscal reclamaba a la Compañía había sido ingresado por los contribuyentes directos. Explica la Cámara que existe un interés colectivo comprometido que consiste en la búsqueda de la verdad material, que encuentra sustento en el interés que tiene el Estado de velar por el principio de legitimidad de sus propios actos, correspondiendo a la Administración agotar de oficio los medios de prueba a su alcance para el correcto esclarecimiento de la situación que se plantee.

En quinto término se agravia expresando que la DGR no descuenta de la determinación realizada los importes mensuales reconocidos e ingresados en un Plan de Regularización Fiscal establecido por la Ley Nº 8520, debido a que el plan de pagos figura en el sistema de esa DGR en condición de "RECHAZADO", y sólo correspondería la deducción del capital reconocido en el mismo en forma independiente de la improcedencia de los beneficios otorgados por dicha ley. Menciona además, que YPF se encuentra cuestionando el mentado rechazo por ante la Sala I de la Cámara Contencioso Administrativa de la Provincia (Expte. Nº 523/13 caratulado "YPF S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ Contencioso Administrativo").

Finalmente solicita que se reivindique la plena vigencia del derecho de defensa del agente y de la garantía del debido proceso y se admita la producción de la prueba que fue rechazada por el ente fiscal sin fundamento legal y en forma arbitraria.

Además, solicita suspensión del acto y hace reserva del caso federal.

II. Que a fojas 1/9 del Expte. Nº 742/926/2016 la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Dr. JOSE ANTONIO LEON
SECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JOSE GUSTAVO JIMENEZ

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

Respecto a lo planteado en el punto preliminar sobre la irregularidad del procedimiento administrativo y la afectación a su derecho de defensa, resalta que el agente en todo momento tuvo a su disposición el expediente, contando con la posibilidad de presentar la impugnación y los recursos previstos en el CTP, como lo prueba la presentación de la impugnación y del Recurso de Apelación, así como las corridas de vistas practicadas al expediente administrativo y la obtención de copias (incluidos soportes magnéticos – CD), por lo que reitera que el derecho de defensa del apelante se encuentra intacto.

Menciona que respecto a que no se habrían aclarado cuáles fueron los incumplimientos al artículo 6 de la RG (DGR) Nº 86/00 sus modificatorias y complementarias, por las cuales se rechazaron las notas de crédito, lo mismo no resulta cierto, ya que el agente tomó vista de las actuaciones en fecha 22/11/2012 conforme consta en Acta de fs. 362 del Expte. (DGR) Nº 23206/376/D/2012. Al haber podido acceder a todo el expediente también tomó conocimiento del informe del inspector en el que se expresa a fs. 334: *" En la determinación de los montos imponibles fueron consideradas las disposiciones del artículo 6 de la RG (DGR) Nº 86/00, sus modificatorias y complementarias, excluyéndose notas de crédito las cuales fueron solicitadas en F.6005 Nº 0001-00024825 (fs.286), no presentadas ni puestas a disposición por el contribuyente según consta en nota recepcionada el 25/01/2011 (fs. 295/296), por lo que no se verifica si las mismas fueron emitidas dentro del mes en el cual se realizó la operación comercial, de acuerdo a lo establecido en el segundo párrafo del artículo mencionado".*

Dr. JORGE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Expresa que respecto al agravio sobre la prescripción, cabe hacer una interpretación correcta del artículo aplicable al caso. El artículo 9 inciso 4 del C.T.P. establece: *"Deducir, una vez determinada y confeccionada el acta de deuda a la que se refiere el artículo 98, demanda de embargo preventivo o de cualquier otra medida cautelar – incluida la inhibición general de bienes preventiva*

Dr. JORGE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO JIMENEZ

– contra los contribuyentes y/o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios, en los términos dispuestos en el Capítulo II del Título V del Libro I del Código Procesal en lo Civil y Comercial de Tucumán. A los fines de esta Ley, se establece en sesenta (60) días el plazo de caducidad previsto en el artículo 228 del citado Código". Este último artículo del C.P.C.C.T. establece: *"Las medidas cumplidas antes de la demanda quedarán sin efecto automáticamente si no se promueve la acción dentro de los quince (15) días de su cumplimiento, que conste en autos, o desde que el peticionante tuvo conocimiento, serán a cargo de éste las costas y daños y perjuicios y no podrá solicitarlas nuevamente. Cuando se tratara de créditos no exigibles, el plazo comenzará a correr desde el momento en que el peticionante puede hacer valer su derecho."* Por lo que, concluye que el C.T.P. permite las demandas de embargo preventivo respecto de actas de deuda, aunque las mismas no estén firmes, y dicha demanda tiene el efecto interruptivo de las prescripciones que prevé el Código Civil. Así, las obligaciones 10 a 12/2007 no se encuentran prescriptas.

Luego expone, con respecto al criterio de territorialidad argumentado por el apelante, que durante el período en cuestión se encontraban vigentes las modificaciones introducidas por las RG Nº 33/04 y 36/04, por lo que la inclusión en la determinación de aquellas operaciones realizadas con responsables y/o contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, domiciliados y/o con alta en la provincia de Tucumán, resulta ajustada a derecho.

Asimismo, manifiesta que es una cuestión de hecho y prueba, ya que la apelante argumenta que las operaciones sobre las cuales recayó la determinación en cuestión se habrían llevado a cabo fuera del ámbito territorial de la provincia de Tucumán, pero la misma no ofreció prueba alguna que acredite tal extremo, sino que se limita a afirmar dogmáticamente que las operaciones en las que no practicó percepción se concretaron fuera de la órbita de esta provincia.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO JIMENEZ

Con respecto al cuarto agravio expone que el agente no ha logrado probar que el obligado principal ingresó el tributo en su justa medida, lo cual lo dejaría liberado de responsabilidad.

Por lo que, manifiesta que corresponde rechazar el argumento del agente en éste punto, ya que las pruebas fueron analizadas independientemente de cómo fueron formalmente ofrecidas, y si no modificaron la determinación en la medida que pretendía el apelante fue porque no eran lo suficientemente pertinente para hacerlo.

Con respecto al último agravio, cabe destacar que resulta acertado lo resuelto, ya que la situación de que en el sistema informático figure como "RECHAZADO" (debido a que no presentó las declaraciones juradas correspondientes), lleva como consecuencia la perdida de los beneficios otorgados por dicha normativa, sin perjuicio de lo cual no puede desconocerse que hubo ingreso de dinero que fuera efectivamente descontado (en la etapa impugnatoria) de la determinación impositiva realizada. Asimismo respecto de la demanda contencioso administrativa incoada por la firma recurrente, cabe tener en cuenta que la misma posee sentencia, la cual resuelve no hacer lugar a la misma.

Finalmente, conforme a lo expuesto entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente YPF S.A., en contra de la resolución Nº D 181-16, confirmándose la misma.

II. A fojas 16/21 obra Sentencia dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones, se declara la cuestión de puro derecho, autos para sentencia y en forma previa al dictado de la sentencia, se dispone como medida para mejor proveer, se intime a la DGR informe si los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda Nº A 865/2012– IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a las posiciones 10 a 12/2007 contenido en la citada Acta de Deuda.

Dicha medida fue contestada por la autoridad de aplicación, remitiendo soporte óptico informando los periodos y sujetos pasibles de percepción que conforman la determinación de oficio practicada mediante la "Planilla Determinativa Nº PD 865-2012 Acta de Deuda Nº A 865-2012 – Etapa Impugnatoria" y si los mismos registran o no presentación de Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme obra en autos.-

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución Nº D 181-16 de fecha 18.08.2016, resulta ajustada a derecho.

Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, advierto que de forma preliminar, debe analizarse el agravio del apelante referido a la prescripción de las facultades del fisco para exigir los periodos intimados por el Acta de Deuda impugnada, en lo que respecta a las posiciones 10/2007, 11/2007 y 12/2007, con respecto al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción.-

Dice el artículo Nº 54 del C.T.P.: "*...Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate...*".

Ahora bien, se advierte que al momento de la notificación del Acta de Deuda Nº A 865/2012, o sea el 26/10/2012, la prescripción liberatoria de la obligación tributaria de las posiciones 10/2007 a 12/2007 (5 años conforme el art. Nº 4.027 inc. 3 del Código Civil), fue suspendida por el termino de un año (art. Nº 3986 del C.C.), y dentro del año de suspensión, la DGR interpuso demanda judicial de embargo preventivo (16/05/2013), por lo que el curso de la prescripción liberatoria se interrumpió con la interposición de la demanda judicial en los términos del artículo Nº 3987 del Código Civil, siendo exigibles por la Autoridad de Aplicación los periodos intimados por el Acta de Deuda Nº A 865-2012.-

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ESTEBAN JIMENEZ

En igual sentido, no le asiste razón al contribuyente, con respecto al agravio referido a la caducidad de la solicitud del embargo preventivo iniciado por la DGR, en conformidad del artículo Nº 9 inciso 4) del Código Tributario Provincial y por ende no tendría entidad para interrumpir el curso de la prescripción de la acción, en el momento que corresponde efectuar una correcta hermenéutica de los artículos de los digestos aplicables al caso particular.-

Dice el artículo Nº 9 inciso 4) del Código Tributario: *"...Para el ejercicio de sus funciones, la Autoridad de Aplicación tendrá –sin perjuicio de otras establecidas en este Código o leyes especiales– las siguientes facultades:...4) Deducir, una vez determinada y confeccionada el acta de deuda a la que se refiere el artículo 98, demanda de embargo preventivo o de cualquier otra medida cautelar –incluida la inhibición general de bienes preventiva contra los contribuyentes y/o responsables o quienes puedan resultar deudores solidarios, en los términos dispuestos por el Capítulo II del Título V del Libro I del Código Procesal en lo Civil y Comercial de Tucumán. A los fines de esta Ley, se establece en sesenta (60) días el plazo de caducidad previsto en el Artículo 228 del citado Código..."*.-

Asimismo, el mencionado artículo Nº 228 del Código Procesal Civil y Comercial de Tucumán establece: "...*CADUCIDAD. Las medidas cumplidas antes de la demanda quedarán sin efecto automáticamente si no se promueve la acción dentro de los quince (15) días de su cumplimiento, que conste en autos, o desde que el peticionante tuvo conocimiento; serán a cargo de éste las costas y daños y perjuicios y no podrá solicitarlas nuevamente.*
Cuando se tratara de créditos no exigibles, el plazo comenzará a correr desde el momento en que el peticionante puede hacer valer su derecho...".-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La conclusión que se extrae de los artículos transcriptos, es que la demanda de embargo preventivo no perdió el efecto interruptivo, teniendo en cuenta el segundo párrafo del artículo Nº 228 del C.P.C.C.T., el cual establece que cuando se trata de créditos no exigibles, el plazo de caducidad comienza a correr desde

VOCAL

el momento que el peticionante puede hacer valer su derecho, plazo que se iniciaría en el momento que la determinación impositiva se encuentre firme, o sea, con la sentencia de este Tribunal Fiscal.-

En conclusión, las obligaciones tributarias contenidas en el Acta de Deuda intimada, con respecto a las posiciones 10 a 12/2007, son exigibles por la Autoridad de Aplicación.-

Con respecto a los agravios del contribuyente referidos a la irregularidad del procedimiento administrativo por ser el mismo arbitrario por rechazar el ofrecimiento de prueba efectuado por esa parte, este Tribunal Fiscal consideró oportuno en búsqueda de la verdad objetiva, respetando la igualdad de las partes, celeridad y economía procesal, dictar una medida para mejor proveer, despejando las dudas con que tropieza el convencimiento de este Organismo, particularmente en lo que hace a la prueba instrumental obrante en autos y que no resulta suficientemente esclarecedora.

Es así que se consideró necesaria la constatación de información que obra en poder de la Dirección General de Rentas de la Provincia, tendiente a verificar la acreditación del ingreso del tributo por parte de los sujetos pasibles de percepción, involucrados en el Acta de Deuda Nº A 865-2012.

Siguiendo los lineamientos de la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en los casos de agente de percepción, el recaudo de integrar debidamente la relación tributaria en sede administrativa, constituye un imperativo insoslayable, toda vez que hace al debido proceso administrativo en los términos del art. 3º de la Ley 4.537 de Procedimientos Administrativos de Tucumán.

Que la debida constatación del ingreso del tributo resulta imprescindible para dictar un acto administrativo válido, ya que "la falta de integración en debida forma de la relación jurídica tributaria, con la participación del contribuyente, descalifica

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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 "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/REVOCACION 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 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".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE [illegible] PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

[illegible] CASTAÑO JIMENEZ

Bajo éstos lineamientos, este Tribunal dispuso como "Medida para mejor proveer" (fs. 16/21) que la DGR informe si los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 865/2012 – IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales contenidos en la mencionada Acta de Deuda.

En respuesta a dicha medida, la Autoridad de Aplicación remitió un soporte magnético detallando la información solicitada (fs. 32/34).

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

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 que se trate. Y, en ese contexto, si bien la retención/percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada, si el sujeto pasivo del tributo cumplió con su obligación de determinación e ingreso a través de la presentación de la correspondiente Declaración Jurada autodeterminativa, entonces la obligación tributaria final se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del impuesto. Y mal podría exigirse al agente de retención/percepción con posterioridad al acaecimiento de dicha circunstancia, el ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

En las presentes actuaciones, se trata el caso de percepciones no practicadas, y dado que las operaciones sujetas a percepción representan para el sujeto pasible, costos o gastos vinculado a sus ingresos por ventas locaciones o prestaciones de servicios gravados, resulta una tarea de extrema complejidad verificar si dichas operaciones de compra o gastos se encuentran o no reflejadas en los ingresos ***del mismo período*** por el cual el contribuyente presentó la correspondiente Declaración Jurada, ya que ***pueden configurar ingresos de períodos posteriores.***

En otras palabras, y a título ejemplificativo, las unidades compradas (sujetas a percepción) efectuadas en un determinado período podrán:

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

De allí la complejidad para efectuar la correlación costo de compra o gastos versus ingresos por ventas o locaciones y prestaciones de servicios gravados, a la que hacía antes referencia.

Por ello concluyo que en los regímenes de percepción, cuando el sujeto obligado a actuar como tal incumplió con su obligación, la sola demostración por parte del sujeto pasible de percepción de haber presentado la correspondiente declaración jurada y haber ingresado el tributo por cada período involucrado en la determinación tributaria, resulta prueba suficiente para hacer lugar al planteo de los apelantes.

Ello no obsta sin embargo, que el Fisco pueda reclamar a los Agentes de Percepción los intereses resarcitorios y sancionar con multa, la falta del ingreso

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

VOCAL JORGE GUSTAVO JIMENEZ

oportuno a las arcas fiscales del incumplimiento 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).

Finalmente y con respecto a la regularización denunciada durante la vigencia de la Ley 8520, cabe destacar que la situación de "RECHAZADO" (debido a que no presentó las declaraciones juradas correspondientes), lleva como consecuencia la pérdida de los beneficios otorgados por dicha normativa, sin perjuicio de lo cual no puede desconocerse que hubo ingreso de dinero que fuera efectivamente descontado de la determinación impositiva realizada. Asimismo respecto de la demanda contencioso administrativa incoada por la firma recurrente, cabe tener en cuenta que posee sentencia de la Excma. Corte Suprema de Justicia de la provincia de Tucumán de fecha 22 de Agosto de 2017, la cual resuelve no hacer lugar a la misma.

Luego de realizar un análisis minucioso del expediente de marras y de la información contenida en el soporte magnético remitido por la DGR en respuesta a la medida para mejor proveer, se arribó a la siguiente conclusión con respecto a la determinación tributaria correspondiente a las posiciones 10 a 12/2007:

- Corresponde **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 periodos 10/2007 a 12/2007, por un importe de $631.779,57 (pesos seiscientos treinta y un mil setecientos setenta y nueve con 57/100).

Dr. JOSE ALBERTO ...
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. ... FONSECA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

- **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 periodos 10/2007 a 12/2007; por un importe de $3859,11 (pesos tres mil ochocientos cincuenta y nueve con 11/100), de acuerdo al detalle obrante en el nuevo soporte óptico confeccionado por este Tribunal obrante a fs. 36 del Expte. 742/926/2016.-

Así lo propongo.

El **Dr. José Alberto León** dijo:
Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:
Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **YPF S.A., CUIT Nº: 30-54668997-9**, en contra de la Resolución Nº D 181/16 respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos 10/2007 a 12/2007 contenidos en el Acta de Deuda Nº A 865/2012 conforme planilla de fs. 439 Expte DGR Nº 23206/376/D/2012, por un importe de $631.779,57 (pesos seiscientos treinta y un mil setecientos setenta y nueve con 57/100), dejando firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron las Declaraciones Juradas antes mencionadas, que asciende al monto de $3859,11 (pesos tres mil ochocientos cincuenta y nueve con 11/100) conforme detalle de los mismos obrante en planilla

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JIMÉNEZ

que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma; conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-

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 periodos 10/2007 a 12/2007 desde la fecha de vencimiento del ingreso de los importes dejados de percibir hasta la fecha del efectivo pago del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal), procediendo a su tramitación; conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-

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

M.F.J.

HAGASE SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL ANTICHASTEGUI
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Planilla Anexa I Sentencia N°

Razon Social	CUIT	Dif. a Ingresar
DIAZ HUGO GUSTAVO	20324095250	908,52
BASSO S A	30504624257	64,20
TRANSPORTE COLECTIVO DE PASAJE	30546347490	80,98
EMPRESA LIBERTAD SOCIEDAD DE R	30546500159	1.022,54
I.DEBENEDETTO E HIJOS SH SAL/T	30690693093	1.782,86
		3.859,11

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMIGHETTI
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA