

SENTENCIA N° 643/17

Expte. N° 123/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los 16 días del mes de Noviembre 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 "CHIMALE S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 123/926/2016 (Expte. DGR Nro. 16965/376/DI/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 590/593 el Sr. Leandro Stock, en su carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 21/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 02.02.2017 obrante a fs. 583/586. En ella se resuelve DECLARAR ABSTRACTA la impugnación interpuesta por la firma CHIMALE S.R.L., C.U.I.T. N° 30-63689804-6, en contra del Acta de Deuda N° A 276-2012, practicada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, en lo pertinente a la posición 07/2007 y HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación en contra del Acta de Deuda N° A 276-2012, confeccionada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, respecto a las obligaciones tributarias, 08 a 12/2007 conforme surge de nueva planilla obrante a fs. 567/568 denominada "Planilla Determinativa, N° PD 276-2012 Acta de Deuda N° A 276-2012 Etapa Impugnatoria"; y DECLARAR ABSTRACTO el pronunciamiento respecto del descargo presentado en contra del Sumario N° M 276-2012, instruido por presunta configuración de la infracción prevista en el artículo 86 inciso 1) del CTP.-

En su expresión de agravios plantea improcedencia de la pretensión fiscal. En primer término sostiene la existencia de vicios de procedimiento, por lo que plantea nulidad.

Afirma que la Administración debe ajustarse a los hechos reales, a la verdad material prescindiendo que ellos hayan sido alegados y probados por el particular o no. La carga procesal de averiguar esos hechos y otros que resulten necesarios para la correcta solución del caso, recae sobre ella. Por lo que debía indagar en su base de información para determinar la existencia de una deuda por parte del principal obligado para, recién poder determinar si existía o no una solidaridad subsidiaria del agente de percepción.

En su segundo agravio sostiene la existencia de un enriquecimiento sin causa. Expone que el art. 33 del CTP establece como único responsable ante el Fisco al agente de percepción sólo por el importe retenido, percibido o recaudado. A continuación establece que de no realizar la percepción responderá solidariamente. Por lo tanto, es correcta la afirmación de que resulta inadmisibles, ni siquiera por vía presuncional, que la Administración pretenda que se ingrese las percepciones que el agente no realizó, es decir sin haber actuado como agente de percepción, ni haber establecido en forma previa la existencia de una deuda por parte del sujeto pasible de las percepciones. Por lo que, aún en el supuesto de que el agente hubiera omitido percibir, no le generaría obligación de ingresar tales sumas, si las mismas no fueron detraídas en sus DDJJ por quienes debieron haberlas sufrido. Si no existe deuda, mal se puede responder solidariamente por una obligación fiscal inexistente. Si nada debe el contribuyente menos aún el responsable solidario.

Seguidamente manifiesta como la mayor contradicción el hecho de que la resolución quiere descalificar los precedentes de la C.S.J. de Tucumán con el argumento de que existiría otros de la C.S.J.N. a los que invoca en forma errática, a la vez que pretende darle mayor entidad a un dictamen de la asesoría jurídica

de la DGR que a la exegesis de un órgano jurisdiccional, que además, es el último interprete de las normas locales.

Además, sostiene que no es un dato menor que la provincia de Tucumán, a través del órgano competente, ha reconocido lo impropio de la pretensión de la DGR de exigir al agente de percepción sin siquiera haber verificado y/o constatado el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes. Cita como jurisprudencia el fallo "Bercovich".

II. Que a fojas 1/6 del Expte. N° 123/926/2017 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.

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, destaca que la Resolución N° D 21-17 fue dictada en un todo conforme a derecho, fundamentando las razones de hecho y de derecho por las cuales se hizo lugar parcialmente al requerimiento planteado por el apelante en su escrito impugnatorio.

Expresa, con respecto al planteo de improcedencia de la pretensión fiscal, que la sanción de nulidad, reviste tal gravedad, que requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal, que haya provocado un menoscabo o lesión cierta en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada. Considera que siendo insuficientes los argumentos utilizados a los fines de lograr la sanción de nulidad del acto administrativo, corresponde rechazar el planteo intentado por el apelante.

En cuanto al planteo de enriquecimiento sin causa, sostiene que para resolver el mismo se debe determinar si los contribuyentes, obligados principales, ingresaron o no el impuesto que les correspondía. Para ello, corresponde determinar cuáles son las normas aplicables, y cuál es la jurisprudencia que resulta de obligatoria

observancia. La norma general que rige la carga de la prueba en materia tributaria, es el párrafo del art. 120 del CTP que establece “Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante”. Además aclara que el Máximo Tribunal de Justicia de la Nación, mantiene un criterio diferente al de la Corte Suprema de la Provincia de Tucumán.

Seguidamente, manifiesta que sin perjuicio de lo expuesto, en búsqueda de la verdad material, principio rector del procedimiento administrativo, en esta instancia se remitieron las presentes actuaciones al Departamento Revisión y Recursos, con el objeto de que el mismo evalúe si correspondía efectuar algún ajuste o modificación en la determinación efectuada.

Manifiesta que sin perjuicio de lo expuesto, y en razón a la sentencia dictada por éste Tribunal Fiscal en los autos caratulados “Siner S.A. s/ Recurso de Apelación, expte. N° 18876/376/D/2012 (DGR)”, se remitieron las actuaciones al Departamento Revisión y Recursos de la DGR, con el objeto de que el mismo evalúe si correspondía efectuar algún ajuste o modificación en la determinación efectuada. El mencionado departamento señala en su informe que se procedió a realizar el análisis del listado de operaciones, y se observan operaciones efectuadas con sujetos pasibles de percepción que no registran la presentación de las correspondientes declaraciones juradas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 08 a 12/2007, por lo que respecto de dichos sujetos persisten diferencias a ingresar por el agente, conforme surge de los papeles de trabajo contenidos en CD (soporte óptico). Se procedió a confeccionar “Planilla Determinativa N°PD 276-2012 – Acta de Deuda N° A 276-2012 – Etapa Recursiva” en base a los papeles de trabajo contenidos en el CD.

Expresa que en relación a lo planteado en el título “la mayor contradicción” y respecto al argumento en cuanto a la aplicación del Dictamen de la División Asesoría Jurídica, Administrativa y Tributaria y la División Dictámenes y Capacitación, dependientes del Departamento Técnico Legal y Técnico Tributario

de la DGR, el mismo resulta una conclusión de lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de la Nación. Y la DGR considera que las sentencias dictadas por el máximo órgano jurisdiccional del país deben ser replicadas por los tribunales inferiores y órganos administrativos con facultades jurisdiccionales, bajo pena de nulidad.

Por último, sostiene que lo argumentado por el recurrente en el punto “la solidaridad que es subsidiaria” cabe recordar lo prescripto en el artículo 33 y el inciso 1 del artículo 25 del CTP, los cuales resultan concordantes con lo dispuesto por el artículo 827 del Código Civil y Comercial de la Nación, el cual sostiene que existe solidaridad cuando la totalidad de la obligación puede ser demandada por el acreedor a cualquiera de los deudores, en el caso, por voluntad de la ley (ley N° 5121), conforme a la definición de la mejor doctrina de obligación solidaria como *“aquella de sujeto plural en la que, por voluntad de las partes o de la ley y con prescindencia de la naturaleza divisible de su objeto, cualquiera de los acreedores puede exigir y a cualquiera de los deudores puede serle requerido el cumplimiento íntegro de el prestación”* (Código Civil Comentado – Feliz A. Trigo Represas – “Obligaciones” – Tomo II – pág. 130).

III. A fojas 12/13 obra Sentencia dictada por este Tribunal, en donde se tienen por presentadas las presentes actuaciones, se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

A fs. 16/20 obra Sentencia dictada por este Tribunal, en donde 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 N° A 276/2012 – IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales 8 a 12/2007 contenidos en la mencionada Acta de Deuda.

Dicha medida fue contestada por la autoridad de aplicación, conforme obra a fs. 30/33 de autos.-

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 21-17 de fecha 02.02.2017, resulta ajustada a derecho.

Siendo el Acta de Deuda impugnada exigible por parte de la Autoridad de Aplicación, 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 N° A 276-2012.



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

Que la debida constatación del ingreso del tributo resulta imprescindible para dictar un acto administrativo válido, ya que "la falta de integración en debida forma de la relación jurídica tributaria, con la participación del contribuyente, descalifica al acto de determinación practicado y lo vicia de nulidad en los términos del art. 48 de la ley 4.537 ya que fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediéndose así el derecho de defensa en juicio y debido proceso

de raigambre constitucional (art. 18 de la Constitución Nacional) aplicable también en sede administrativa (sent. 709/06 C.C.A. Sala Iª).

En sentido concordante resulta esencial para la debida fundamentación y sustento legal de la Resolución que resuelva el presente recurso, dictar una medida para mejor proveer, de acuerdo a lo dispuesto por la C.S.J.T. a partir de los antecedentes jurisprudenciales explayados en “Farías” y “Bercovich”.-

En estos fallos se expresó que “...si ambos son sujetos pasivos en forma solidaria de la relación jurídica tributaria, no parece descaminado lo resuelto por el pronunciamiento en recurso, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes” (C.S.J.T., en autos: JOSE FARIAS E HIJOS S.R.L. C/GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- S/ NULIDAD/REVOCAACION Sentencia Nro. 1316/08 Fecha: 22/12/2008)

Por otra parte, en el caso “Bercovich” (sent. 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. 16/20) que la DGR informe si los sujetos pasibles de percepción involucrados

en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 276/2012 – IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales contenidos en la mencionada Acta de Deuda.

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

Además, 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 sujeta 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 vinculado a sus ingresos por ventas locaciones o prestaciones de servicios gravados, resulta una tarea de extrema complejidad verificar si dichas



JOSÉ GUEZANO GIMENEZ  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 oportuno a las arcas fiscales del incumplimiento de las obligaciones en cabeza de los sujetos que debiendo actuar como tales no lo hicieron.

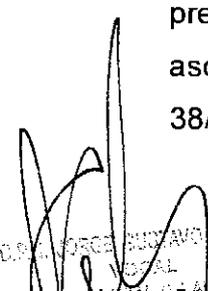
Por ello corresponde disponer que sobre los importes por los cuales se hace lugar, la DGR proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes

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).

En su contestación de traslado, la Dirección General de Rentas, deja constancia de los ajustes realizados en la "Planilla determinativa N° PD 276-2012 Acta de Deuda N° 276-2012, Etapa Recursiva" glosada en fs. 603 del Expte. N° 16965/376/D/2012, en la cual se encuentran depuradas aquellas operaciones efectuadas con sujetos pasibles de percepción que registran la presentación de las correspondientes declaraciones juradas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los períodos 08 a 12/2007 todo ello en correspondencia con la medida de mejor proveer dispuesta por este Tribunal. Razón por la cual corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación presentado por el contribuyente por un importe de \$5.787,85 (pesos cinco mil setecientos ochenta y siete con 85/100), proveniente de los ajustes antes mencionados, los cuales comparto en su totalidad, dejando firme la diferencia de \$86.123,38 (pesos ochenta y seis mil ciento veintitrés con 38/100), correspondientes a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron ni pagaron las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos antes consignados.

Por las consideraciones que anteceden propongo como conclusión:

**1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 21/17 por un importe de \$5.787,85 (pesos cinco mil setecientos ochenta y siete con 85/100), provenientes de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus DDJJ de Ingresos Brutos por los períodos 08 a 12/2007 contenido en el Acta de Deuda N° A 276/2012; dejando firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron la Declaraciones Juradas por los períodos 08 a 12/2007, que asciende al monto de \$86.123,38 (pesos ochenta y seis mil ciento veintitrés con 38/100) conforme a "Planilla Determinativa N° PD 276-2012 – Acta de Deuda N°



DR. JORGE BENAVALO JIMENEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

276-2012 – Etapa Recursiva” obrante a fs. 601/603 del Expte N° 16965-376-D-2012 DGR.

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 periodos 08 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.-

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.

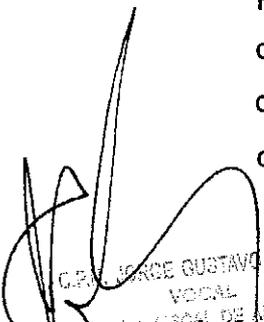
El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

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 **CHIMALE S.R.L., CUIT N°: 30-63689804-6**, en contra de la Resolución N° D 21/17, por un importe de \$5.787,85 (pesos cinco mil setecientos ochenta y siete con 85/100), provenientes de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus DDJJ de Ingresos Brutos por los periodos 08 a 12/2007 contenido en el Acta de Deuda N° A 276/2012; dejando firme la misma por el



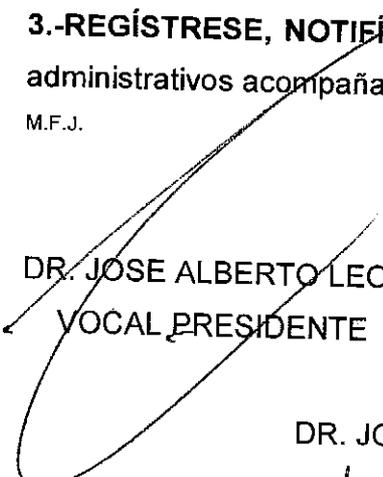
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

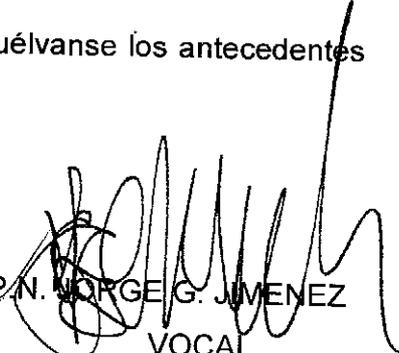
importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron la Declaraciones Juradas por los períodos 08 a 12/2007, que asciende al monto de \$86.123,38 (pesos ochenta y seis mil ciento veintitrés con 38/100) conforme a "Planilla Determinativa N° PD 276-2012 – Acta de Deuda N° 276-2012 – Etapa Recursiva" obrante a fs. 601/603 del Expte N° 16965-376-D-2012 DGR.

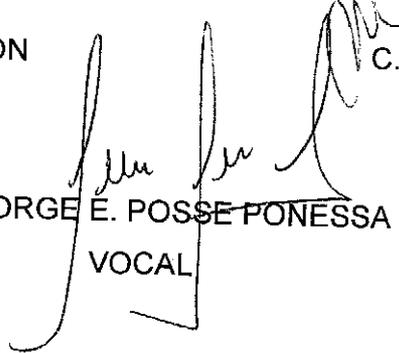
**2.-DISPONER** que la DGR proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso conforme lo mencionado, por cada uno de los contribuyentes que cumplieron con su obligación de presentar las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los periodos 08 a 12/2007 desde la fecha de vencimiento del ingreso de los importes dejados de percibir hasta la fecha de pago del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal) capitalizados hasta la fecha de su efectivo ingreso, procediendo a su tramitación; conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-

**3.-REGÍSTRESE, NOTIFIQUESE**, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVASE**.

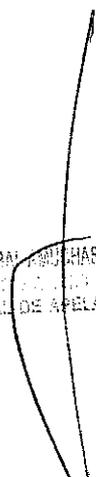
M.F.J.

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE

  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

**ANTE MI**

  
Dr. JAVIER CRISTOFARI  
SECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA