

SENTENCIA N° 651 /17

Expte. N° 111/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los 22 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 **“LABORATORIOS ELEA S.A.C.I.F.YA. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 111/926/2017 (Expte. DGR Nro. 45223/376/D/2014)”** 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 748/753 el Sr. Eduardo Rosenfeldt, en su carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 319/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 06.12.2016 obrante a fs. 739/740. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por LABORATORIOS ELEA S.A.C.I.F.YA., CUIT N°: 30-50057148-5 sin constituir domicilio, por lo que conforme lo dispuesto en el artículo 39 in fine del Código Tributario Provincial, esta Autoridad de Aplicación establece como domicilio constituido el domicilio fiscal declarado sito en calle Sanabria N° 2353, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, conforme F901 que corre glosado a fojas 733 de autos, en contra del Acta de Deuda N° A 810-2014, confirmándose la misma según *“PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 810-2014 – ACTA DE DEUDA N° A 810-2014 – ETAPA IMPUGNATORIA”*; INTIMAR por medio de éste acto al obligado al pago, a cancelar el importe que surge de la *“PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 810-2014 – ACTA DE DEUDA N° A 810-2014 – ETAPA IMPUGNATORIA”*; y DECLARAR ABSTRACTO el pronunciamiento respecto del Sumario N° M 810-2014, instruido por encuadrar su conducta en el artículo 86 inciso 1) del CTP.

En su expresión de agravios manifiesta que la Dirección General de Rentas hizo lugar a la defensa opuesta, admitiendo la validez de su fundamento, debido a que en el proceso de fiscalización se aportó un soporte magnético con un error trascendente, ya que había información equivocada respecto del contribuyente Droguería Suizo Argentina SA, siendo su CUIT incorrecto. Pero el fisco limitó el alcance a dicho reconocimiento, admitiéndolo solamente con relación a aquellas operaciones respecto de las cuales se había aportado documentación en soporte papel, en tanto que rechazó la misma defensa respecto de las que se había aportado prueba documental en soporte magnético.

Sostiene que el fisco debería haber considerado íntegramente la prueba ofrecida, es decir el total de las operaciones con el contribuyente Droguería Suizo Argentina S.A. listado en el soporte magnético. Y si consideraba que la documentación aportada no alcanzaba para tener por acreditada la defensa interpuesta, la DGR tenía el deber de pedir la colaboración del contribuyente y requerir toda la información necesaria de parte de Elea o Disprofarma, en lugar de alegar "insuficiente documental" y limitar el alcance de la defensa.

Expresa que a los efectos de acreditar el extremo de hechos invocados, acompañó impresión de la totalidad de las facturas que fueron aportadas en sede administrativa en un CD, los cuales no fueron ponderados por la administración.

En segundo término se agravia que el fisco rechazó la defensa interpuesta en la impugnación. El agente sostiene que no corresponde la aplicación de percepciones a las operaciones realizadas con la empresa Profacor SRL, por la sencilla razón de que dicho contribuyente no estaba inscripto en la jurisdicción Tucumán y cuando la administración lo inscribió de oficio en el año 2012, mediante dos resoluciones que hace mención la DGR, no conocía la existencia de tal hecho y no fue notificada del mismo, y en autos no obra agregada ninguna copia autenticada de las dos resoluciones que han sido citadas para rechazar el recurso.

Expresa que subsidiariamente, sin perjuicio de que dicha omisión por si sola resultare suficiente para invalidar la postura intentada por la administración, corresponde señalar que aún si el alta de oficio se hubiese producido, tal cuestión no tendría ningún efecto para el caso concreto, ya que en el momento histórico relevante, el procedimiento que debía seguir Elea consistía en solicitar las declaraciones juradas CM 05 de cada contribuyente, y no en consultar al organismo, ni en verificar dicha condición en un padrón de acceso público. Por lo que se estaría atribuyendo efecto retroactivo a la modificación reglamentaria, o bien se estaría violando el principio de ley en materia tributaria.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable.

Finalmente hace reserva del caso federal.

II. Que a fojas 1/4 del Expte. N° 111/926/2017 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.

Seguidamente menciona que la firma apelante no ha dado cumplimiento con lo establecido en los incisos 3) y 8) del artículo 11 del Reglamento de Procedimiento del tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Tucumán, atento a que no se ha constituido domicilio en la ciudad de San Miguel de Tucumán, como tampoco surge el cumplimiento de la tasa por actuación administrativa.

Respecto a lo planteado en forma preliminar expresa que la determinación de oficio practicada, se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la provincia. En efecto a los fines de determinar las alícuotas procedentes, se consideró lo dispuesto por la RG (DGR) N° 86/00, sus modificatorias y complementarias, razón por la cual considera el acto administrativo válido y ajustado a derecho.

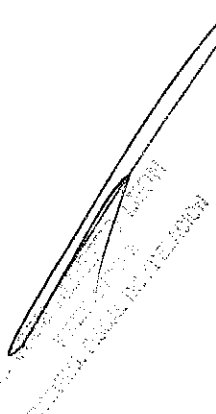
Manifiesta que en relación a la prueba documental aportada en esta instancia, salvando la insuficiencia documental constatada en la etapa anterior, se procedió a remitir los presentes antecedentes a la División Determinación de Oficio a los efectos de que proceda a efectuar un nuevo análisis de las facturas arrimadas por el apelante, no obstante tratarse también de copias simples.

Expresa que conforme a la revisión efectuada realizaron los ajustes correspondientes excluyéndose de la Determinación de Oficio aquellas operaciones respaldadas con las facturas aportadas en esta instancia al verificarse que fueron emitidas al sujeto Droguería Suizo Argentina SA bajo el CUIT 30-56779484-5 que no registra alta en esta jurisdicción, confeccionándose "Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 810-2014 Impuesto Sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción – Etapa Recursiva", glosada a fs. 2428/2433 con los ajustes a la determinación de oficio practicada.


Manifiesta con respecto al agravio referido al contribuyente Profacor S.R.L., que efectivamente no es el agente quien debe verificar la condición del sujeto en un padrón de acceso público, como estableció la normativa a partir de noviembre de 2014. No obstante que el sujeto revestía la condición de no inscripto en el Impuesto Sobre los Ingresos Brutos en la jurisdicción Tucumán, debía proceder a efectuar la percepción conforme lo prevé la RG 86/00 sus modificatorias y complementarias, la que establecía que cuando los sujetos no acrediten inscripción en el gravamen en cuestión, ya sea como contribuyente local de la Provincia de Tucumán o de su jurisdicción o en el Régimen de Convenio Multilateral, se aplicará el porcentaje del 3,5% (períodos 01/2010 a 04/2012) y 5% (períodos 05 a 12/2012) no rigiendo para estos casos el tope mínimo establecido a los efectos de practicar la percepción, conforme lo establece el art. 6° de la resolución antes mencionada. Agrega que la DGR determinó el monto de percepciones omitidas considerando la alícuota del 2,5% aplicable a los sujetos locales de esta jurisdicción, como consecuencia de la inscripción de oficio llevada a cabo por medio de la Resolución N° 34/12 y 138/12.

Luego, agrega que en la información contenida en CD de fs. 2425, se observa que una vez practicados los ajustes persisten operaciones efectuadas con el sujeto pasible de percepción Profacor SRL CUIT 30-67872710-1 que no registra presentación de las correspondientes DDJJ en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, razón por la cual respecto de ese sujeto surgen percepciones a ingresar por parte del agente, por lo que se procede a confeccionar "Planilla Determinativa N° PD 810-2014 Acta de Deuda N° A 810-2014 – Etapa Recursiva".

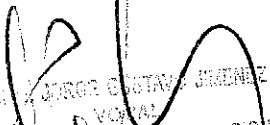
Además, aclara que corresponde desestimar el planteo efectuado por el recurrente respecto a que las diferencias en las bases imponibles obedecerían a un error de tipeo, atento que de las propias constancias de autos surge la documentación respaldatoria de la determinación atacada. Así también lo manifestado acerca de las operaciones realizadas con la firma Obra Social del Personal de Prensa de Tucumán, cabe aclarar que se practicaron ajustes a dicha firma en la etapa impugnatoria, no existiendo ajustes en ésta etapa.



Manifiesta con respecto a la prueba documental ofrecida, que la misma fue tratada. En lo referido a la prueba informativa, sostiene que no resulta necesaria su producción y la prueba pericial contable no se hace lugar por no ser necesarios conocimientos especiales para la apreciación de los hechos a probar. Por lo que expresa que en virtud de ello corresponde decir que la determinación practicada se encuentra en un todo ajustada a derecho, habiéndose procedido a analizar toda la documentación aportada por el responsable, y aplicado la normativa correspondiente.



III. A fojas 14/19 obra Sentencia dictada por este Tribunal, en donde se tienen por presentadas las 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 N° A 810/2014– IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del



JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a cada uno de los períodos fiscales contenidos en la mencionada Acta de Deuda.

Dicha medida fue contestada por la autoridad de aplicación, conforme obra a fs. 32 de autos.-

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 319-16 de fecha 21.12.2016, 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 810-2014.

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

*[Handwritten signature]*  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN

*[Handwritten signature]*

*[Handwritten signature]*  
GUSTAVO JIMENEZ

proceso, transgrediéndose así el derecho de defensa en juicio y debido proceso de raigambre constitucional (art. 18 de la Constitución Nacional) aplicable también en sede administrativa. (sent. 709/06 C.C.A. Sala Iª).

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

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

Por otra parte, en el caso "Bercovich" (sent. N° 185/2014) se expresó en sentido coincidente: "No cabe duda, entonces, que en el presente caso en el cual la determinación de oficio de la deuda que se impugna obedece a la falta de percepción, la referida disposición en su última parte deja al lado del agente de percepción al contribuyente, por lo que ambos son responsables solidarios de la obligación tributaria, siéndolo aquél por deuda ajena y no propia, como el contribuyente. Ello así, entonces, si ambos son sujetos pasivos en forma solidaria de la relación jurídica tributaria, no parece descaminado lo resuelto por la Cámara, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes, que eran personas determinables, respecto de las cuales la DGR cuenta con registros propios de esta jurisdicción impositiva".

Bajo éstos lineamientos, este Tribunal dispuso como “Medida para mejor proveer” (fs. 14/19) que la DGR informe si los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 810/2014 – 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.

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.

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 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 810-2014 Acta de Deuda N° A 810-2014, Etapa Recursiva" glosada en fs. 2428/2433 del Expte. N° 45223/376/D/2014, 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 01/2010 a 12/2012 todo ello en correspondencia con la medida para 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 \$124.357,19 (pesos ciento veinticuatro mil trescientos cincuenta y siete con 19/100), proveniente de los ajustes antes mencionados, los cuales comparto en su totalidad, dejando firme la diferencia de \$4.676,83 (pesos cuatro mil seiscientos setenta y seis con 83/100), correspondientes al sujeto pasibles de percepción que no presentó ni pagó 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 319/16 por un importe de \$124.357,19 (pesos ciento veinticuatro mil trescientos cincuenta y siete con 19/100), provenientes de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus DDJJ de Ingresos Brutos por los períodos 01/2010 a 12/2012 contenido en el Acta de Deuda N° A 810/2014; dejando firme la misma por el importe correspondiente al sujeto pasibles de percepción que no presentó las Declaraciones Juradas por los períodos 01/2010 a

12/2012, que asciende al monto de \$4.676,83 (pesos cuatro mil seiscientos setenta y seis con 83/100) conforme a "Planilla determinativa N° PD 810-2014 Acta de Deuda N° A 810-2014, Etapa Recursiva" glosada en fs. 2428/2433 del Expte. N° 45223/376/D/2014.

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 01/2010 a 12/2012 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.-

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 **LABORIATORIOS ELEA SACIFYA, CUIT N°: 30-50057148-5**, en contra de la Resolución N° D 319/16 por un importe de \$124.357,19 (pesos ciento veinticuatro mil trescientos cincuenta y siete con 19/100), provenientes de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus DDJJ de Ingresos Brutos por

los períodos 01/2010 a 12/2012 contenido en el Acta de Deuda N° A 810/2014; dejando firme la misma por el importe correspondiente al sujeto pasibles de percepción que no presentó las Declaraciones Juradas por los períodos 01/2010 a 12/2012, que asciende al monto de \$4.676,83 (pesos cuatro mil seiscientos setenta y seis con 83/100) conforme a "Planilla determinativa N° PD 810-2014 Acta de Deuda N° A 810-2014, Etapa Recursiva" glosada en fs. 2428/2433 del Expte. N° 45223/376/D/2014.

**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 01/2010 a 12/2012 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

DR. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER ROMÁN AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA