

SENTENCIA N° 654/17

Expte. N° 761/926/2016

En San Miguel de Tucumán, a los 23 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 “**LOMA NEGRA C.I.A.S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 761/926/2016 (Expte. DGR Nro. 28558/376/D/2011)**” 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 742/764 la Sra. Stella Maris Crespín, en su carácter de apoderada de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 182/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 24.08.2016 obrante a fs. 707/711. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma LOMA NEGRA CIA INDUSTRIAL ARGENTINA S.A., CUIT N°: 30-50053085-1 con domicilio constituido en calle Reconquista N° 1088, Piso 7°, de la Ciudad Autónoma de Buenos Aires, en contra del Acta de Deuda N° A 1219-2011 practicada en concepto de impuesto sobre los ingresos Brutos, Agente de Percepción, respecto de las obligaciones tributarias 12/2006, 01 a 12/2007, confirmándose la misma respecto de dichos períodos; DECLARAR ABSTRACTA la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° A 1219-2011, practicada en concepto del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, respecto de las obligaciones tributarias 01 a 11/2006; INTIMAR al cumplimiento de la obligación tributaria resultante del Acta de Deuda N° A 1219-2011 y DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 1219-2011, instruido por encuadrar su conducta en el artículo 86 inciso 1) del CTP.

DR. JORGE ESTEBAN POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En su expresión de agravios solicita en primer término que se revoque la resolución por nulidad del procedimiento de determinación de oficio, considerando que la Resolución y el Acta de Deuda que la precedió junto con todo otro acto que le hubiese precedido, resultan ilegítimos por no haberse dado participación en el procedimiento determinativo a los contribuyentes del Impuesto Sobre los Ingresos Brutos y haberse limitado a formular el ajuste al agente por supuestas percepciones practicadas en defecto, sin reparar en si hubo o no omisión de impuestos por parte de los contribuyentes principales.

Cita la causa "*Bercovich S.A.C.I.F.I.A c/Provincia de Tucumán s/nulidad – revocación*" de la cual se desprende que no se da participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes, que eran personas determinables y respecto de los cuales la DGR cuenta con registros propios.

Manifiesta que la DGR, por su parte, apunta a que el agente de recaudación debe acreditar el pago de la obligación por parte del obligado principal a fin de liberarse de responsabilidad y a tal fin se apoya en cuantiosa jurisprudencia. No es contradictorio con ello que, en consecuencia, a fin de permitir cumplir con dicha carga y asegurar el derecho de defensa de los agentes de percepción, se requiere que la DGR integre el procedimiento de determinación de oficio con aquellos obligados principales. Justamente ello es lo que más fácilmente permitirá al agente de percepción acreditar los extremos necesarios para liberarse de responsabilidad.

En segundo término plantea la nulidad de la resolución por irrazonabilidad y arbitrariedad, ya que existe una contradicción por parte de la DGR en los distintos elementos de la misma. Por un lado resuelve que resultan abstractas las impugnaciones formuladas por el agente en relación a los períodos 01 a 11/2006, sin embargo al observar la planilla anexa a la Resolución se consignan sumas en concepto de "Saldo de impuesto a favor de la DGR", "Intereses Art. 50" y "Saldo

DR. ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

total a ingresar” por los períodos 01 a 11/2006. También hace referencia que la planilla almacenada en el CD obrante a fojas 688 también es defectuosa.

En su tercer agravio manifiesta que por aplicación del art. 1º, apartado 7), inciso f) de la Ley 8720 se encuentran condonadas todas las posiciones del Acta de Deuda, ya que al 15 de Octubre de 2014 no se encuentra interrumpido el curso de la prescripción, conforme lo establece el Código Civil de la Nación.

Expresa que, el hecho de que la notificación del Acta de Deuda haya suspendido el curso de prescripción en los términos del art. 3986 del Código Civil de la Nación respecto de los períodos 12/2006 a 12/2007 ello no tiene relevancia en el caso por lo que el legislador se refirió exclusivamente a la interrupción del curso de prescripción y no a las causales de suspensión. Así, el curso de la prescripción no se encontraba suspendido ni interrumpido al 15 de Octubre de 2014, por lo que, la condonación es operativa respecto de todos los períodos.

Como cuarto agravio plantea prescripción de los períodos 01/2006 a 12/2007, por aplicación directa del Código Civil como consecuencia de la remisión expresa efectuada por el CTP en su artículo 54. El mismo establece en cuanto a las causales de suspensión e interrupción, que se interrumpe la misma por demanda contra el poseedor o deudor y se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora de éste, efectuada en forma auténtica y tendrá efecto esta suspensión durante un año. Es así que, el único acto que implicó fehacientemente constitución en mora por contener una intimación de pago fue el Acta de Deuda, notificada el día 26 de diciembre de 2011. En consecuencia, los plazos de prescripción se encontraron suspendidos por un año, desde el 26 de diciembre de 2011 al 26 de diciembre del 2012, únicamente respecto de los períodos que no se encontraban prescriptos a dicha fecha (12/2006 a 12/2007). Con respecto a los períodos 01/2006 a 11/2006, sin perjuicio de que la DGR los ha considerado condonados de oficio, en cualquier caso en relación con ellos había operado la prescripción con anterioridad a la notificación del Acta de Deuda.

Dr. JORGE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PASSE JONERCA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

En quinto término sostiene que no corresponde percibir en ventas perfeccionadas (concertadas y entregadas) fuera de la Provincia de Tucumán como lo intenta aplicar la DGR. Conforme a la RG 86/00, en su texto vigente durante los períodos fiscalizados, el régimen de percepción resulta aplicable a las operaciones de ventas, locaciones y prestaciones que se efectuaran en el ámbito de la Provincia de Tucumán con sujetos pasibles de percepción, inscriptos o no en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como contribuyentes locales o extra jurisdiccionales, cualquiera fuera su domicilio fiscal. Se considera 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.

Sin embargo, la DGR continúa incluyendo en la determinación de la supuesta deuda percepciones que se relacionan con ventas realizadas fuera de la provincia. Entiende que corresponde realizar percepciones en relación con contribuyentes inscriptos en el Impuestos sobre los Ingresos Brutos como locales de la Provincia de Tucumán o bajo el régimen del Convenio Multilateral con jurisdicción sede en esta provincia, con independencia del lugar en que se hayan perfeccionado las operaciones. Es decir, sin considerar el lugar en que las operaciones se perfeccionaron y en que la mercadería se entregó, excluyendo únicamente los casos de clientes del agente inscriptos en el régimen de Convenio Multilateral en relación con el Impuesto sobre los Ingresos Brutos con jurisdicción sede en otra provincia. Por lo que deja planteado que la pretensión de la DGR resultaría inconstitucional. Además alega que se le niega la posibilidad de producir la prueba pertinente, lo que vulnera su derecho de defensa.

Por último, en su sexto agravio plantea la improcedencia del cobro de percepciones cuando el impuesto ha sido satisfecho por el obligado principal, lo que constituye un enriquecimiento sin causa. Ya que la deuda reclamada al agente por la DGR se basa en que las percepciones no se realizaron, y en éste caso el obligado al pago del tributo es el contribuyente, por ser el principal.

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JORGE PÉREZ DOMÍNGUEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JORGE OLIVIERO JIMÉNEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

tributaria especial. Además posee la facultad de imponer cargos a los sujetos sometidos a la mencionada competencia tributaria, como por el ejemplo los regímenes de retención o percepción. Por lo que el agente de percepción es parte de un sistema de recaudación en la fuente, creado tanto por el fisco nacional como por los provinciales con el objeto de disminuir la evasión.

Expone que coincide en que la firma quedaría liberada de su responsabilidad al demostrar que el obligado principal ingresó el tributo en su justa medida. Pero la carga de la prueba corresponde al impugnante según surge de lo dispuesto por los artículos 98 y 120 2º párrafo del CTP, por lo que rechaza el planteo efectuado por el apelante.

En relación con lo planteado en el punto segundo sobre nulidad de la resolución por irrazonabilidad y arbitrariedad señala que los períodos consignados en la planilla contenida en soporte óptico CD de fs. 688 bajo la denominación "Planilla Determinativa" contiene los períodos por los cuales corresponde el cumplimiento de la obligación tributaria emanada del acta administrativo atacado, sin embargo respecto a la contradicción que hace referencia el apelante, la Resolución N° D 182-16 en su artículo 3º es clara cuando hace mención a "*...INTIMAR por medio de este acto, al cumplimiento de la obligación tributaria resultante del Acta de Deuda N° A 1219-2011 respecto de los períodos 12/2006 a 12/2007, conforme a planilla obrante a fs. 684/687...*"

Sostiene que el agente hizo una errónea interpretación del citado artículo, puesto que de la simple lectura, resulta evidente que la intimación hace referencia solo al cumplimiento de la obligación tributaria por los períodos 12/2006 a 12/2007 de la planilla anexa a fs. 684/687. Si bien en dicha planilla anexa están contenidos períodos que se encuentran condonados (01 a 11/2006), los mismos fueron transcritos a modo de exposición, y que el total por las posiciones 12/2006 a 12/2007 intimado en el artículo 3º de la Resolución coincide con el monto de la planilla obrante en soporte óptico CD de fs. 688. Concluyendo con respecto a éste

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
TUCUMAN

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
TUCUMAN

punto que no le resulta razón al apelante, por no resultar contradictorio lo expuesto en la resolución con la planilla anexa.

Manifiesta que corresponde destacar que en la Etapa Impugnatoria, en lo que respecta a la Planilla Determinativa inserta en soporte óptico CD de fs. 688, no fueron considerados saldos ingresados en las DDJJ presentadas por la firma respecto de los meses 07, 10 a 12/2007, por lo que además se procedió a considerar para esos meses las acreditaciones conforme surge de su sistema informático, la que se expone en "Planilla Determinativa Ingresos Brutos Agente de Percepción – Etapa Recursiva" junto al listado de operaciones que oportunamente se incluyó en CD de fs. 688. En función de lo cual se modifica la determinación, conforme al detalle de operaciones contenido en soporte óptico CD obrante a fs. 814.

Con relación a los argumentos relativos a la condonación y prescripción de la totalidad de los períodos comprendidos en la determinación, surge que el vencimiento para la presentación de la Declaración Jurada correspondiente a la obligación fiscal 12/2006, la más antigua de las que no se encuentran condonadas, se produjo el 15/01/2007, por lo que el computo del término de la prescripción para el citado período comenzó a correr a partir del 16/01/2007, consecuentemente, si se cuentan 5 (cinco) años desde la mencionada fecha, la prescripción operaría el 16/01/2012. El Acta de Deuda fue notificada el día 26/12/2011, con anterioridad al 16/01/2012, y así los términos de prescripción que estaban corriendo se suspendieron por el lapso de un año, conforme surge del art. 3986 y cc. Del Código Civil. No obstante ello, el día 28/05/2012 la DGR inició demanda de embargo preventivo por los períodos incluidos en el certificado de deuda N° 430/2011, dicha demanda interrumpió en tiempo oportuno los plazos de prescripción que se encontraban corriendo en los términos del Código Civil, por lo tanto la acción de la DGR para reclamar los períodos fiscales 12/2006 a 12/2007 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1219-2011 no se encontraba prescripta.

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
TUCUMÁN

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
TUCUMÁN

GUSTAVO MENENDEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
TUCUMÁN

En lo referido al quinto punto en donde el agente se agravia por las percepciones efectuadas por ventas perfeccionadas fuera del ámbito de jurisdicción de la provincia de Tucumán, la DGR hace mención al art. 1 de la RG 86/00 y manifiesta que no resulta válido lo manifestado por el agente cuando dice que los argumentos expuestos durante la fiscalización no fueron considerados, ya que conforme se extrae del informe de inspección de fs. 495/501, se analizó punto por punto, los ítems de disconformidad, procediéndose a deducir aquellas operaciones en las cuales se verifica el ámbito de aplicación, en virtud de lo establecido por el mencionado artículo.

Sostiene que la apelante plantea su agravio en forma teórica sin ningún respaldo documental, en contradicción con los artículos 98 y 120 segundo párrafo del CTP, por lo que no basta la mención de que los sujetos contribuyentes del impuesto sobre los Ingresos Brutos en la provincia de Tucumán compraron en planta de Loma Negra S.A. ubicadas en diferentes provincias, sino que debería haber demostrado tal situación así como la absorción del costo de flete de la mercadería en cuestión, ante ello no le asiste razón al presentante.

Con respecto al último agravio, sobre la improcedencia del cobro de percepciones al agente de percepción cuando el impuesto ha sido satisfecho por el obligado principal, se remite a lo manifestado en lo referido al punto preliminar sobre la nulidad del procedimiento de determinación de oficio, por ser similares los argumentos planteados en ambos.

Por último expresa que las constancias de autos constituyen prueba suficiente de los hechos, por lo que solicitamos se rechace por improcedente e inoficiosa la prueba ofrecida por el apelante, y se proceda a declarar la presente cuestión de puro derecho.

III. A fojas 20/26 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 N° A 1219/2011– IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del 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, remitiendo soporte óptico informando los periodos y sujetos pasibles de percepción que conforman la determinación de oficio practicada mediante la “Planilla Determinativa N° PD 1219-2011 Acta de Deuda N° A 1219-2011” 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 N° D 182-16 de fecha 24.08.2016, resulta ajustada a derecho.

Preliminarmente, y teniendo en cuenta el carácter preclusivo del planteo efectuado por el contribuyente en su Recurso de Apelación, corresponde expedirse con respecto a la prescripción de las obligaciones tributarias reclamadas por la Autoridad de Aplicación.-

La C.S.J.N. en reiterados fallos dejó establecido que: “...*Son inválidas las legislaciones provinciales que reglamentan la prescripción en materia tributaria en forma contraria a lo dispuesto en el Código Civil, pues las provincias carecen de facultades para establecer normas que importen apartarse de la aludida legislación de fondo, incluso cuando se trata de regulaciones concernientes a materias de derecho público local...*”, (cfr. CSJN, Fallos: 176:115, y elenco jurisprudencial en idéntica línea: Fallos: 119:417; 149:417; 161:397; 168:403; 169:296; 175:300; 178:9; 180:96; 183:143; 188:403; 190:142; 193:231; 200:444; 202:516; 203:274; 205:200; 215:5; 217:189; 222:587; 232:482; 235:571; 269:379; 282:20; 293:427).-

Al respecto, nuestro Máximo Tribunal Local se expidió en reiteradas oportunidades con relación a la problemática planteada en torno a la prescripción de los tributos provinciales, habiendo analizado en reiterados fallos la suspensión, interrupción, inicio del computo y plazo de prescripción de las obligaciones tributarias, donde se dejó sentada la doctrina que debe privilegiarse la aplicación del Código Civil sobre lo contrariamente dispuesto por la legislación local, (cfr. CSJTuc, Sentencia N° 715 del 05/8/2008, "Provincia de Tucumán -DGR- vs. Toledo Miguel Ángel s/Ejecución Fiscal"; Sentencia N° 103 del 03/03/2008, "Gobierno de la Provincia de Tucumán -DGR- vs. Alderete Núñez Humberto A. s/Ejecución Fiscal"; Sent. 97 del 03/02/2008, "Provincia de Tucumán -D.G.R.- vs. Ortiz Manuel Eugenio s/Ejecución Fiscal"; Sent. 220 del 04/04/2007, "Provincia de Tucumán -DGR- vs. Flomenbaun Sergio Daniel s/Ejecución Fiscal"; Sent. 620 del 29/07/2005, "Provincia de Tucumán -DGR- vs. Servituc s/Ejecución Fiscal"; todos ellos citados en CSJTuc., Sentencia n° 695 "Gobierno de la Provincia de Tucumán D.G.R. vs. Cruzado, Carlos Augusto s/Ejecución Fiscal" del 08/07/2009; en igual sentido: Sentencias n° 19 del 13/02/2008; n° 1149 del 13/11/2008; n° 392 del 04/05/2009; n° 695 del 08/07/2009, Provincia de Tucumán -DGR- C/ Diosquez Gerónimo Anibal S/ Ejecución Fiscal del 04/09/2013 y Provincia de Tucumán - D.G.R.- vs. Enrique R. Zeni y Cía. S.A.C.I.A.F.E.I s/ Ejecución Fiscal del 02/05/2016, entre muchos otros pronunciamientos).

Es así, que la primacía en la aplicación de las normas contenidas en el Código Civil por sobre la normativa provincial ya no deja lugar a dudas, más aún después de la nueva redacción del artículo 54° del Código Tributario Provincial, resultado de la evolución jurisprudencial en la materia.-

Ahora bien, respecto a la suspensión de la prescripción dentro del ámbito administrativo (procedimiento de determinación de deuda), la Corte dejó establecido que rige lo normado en la segunda parte del artículo N° 3.986 del C.C., en donde establece que: "...La prescripción liberatoria se suspende, por una sola vez, por la constitución en mora del deudor, efectuada en forma auténtica.

Esta suspensión sólo tendrá efecto durante un año o el menor término que pudiere corresponder a la prescripción de la acción...”.-

Respecto a la interrupción de la prescripción liberatoria, dentro del procedimiento de determinación de la obligación tributaria, la Corte Local dejó sentado que es de aplicación el primer párrafo del Artículo N° 3.986 del C.C., el cual dice: “...*La prescripción se interrumpe por demanda contra el poseedor o deudor, aunque sea interpuesta ante juez incompetente o fuere defectuosa y aunque el demandante no haya tenido capacidad legal para presentarse en juicio...*”. En el precepto citado, la palabra “demanda” está empleada en sentido amplio, comprensivo de toda reclamación judicial que ponga de manifiesto la intención del acreedor de cobrar su crédito.-

Citando la tesis adoptada por el Máximo Tribunal, entiende este Tribunal Fiscal que las gestiones administrativas no tienen idoneidad para interrumpir el curso de la prescripción, ello sin perjuicio del efecto suspensivo que puedan tener conforme al art. 3.986 último párrafo del Código Civil. Tal premisa lleva a concluir que la prescripción no puede considerarse interrumpida por las actuaciones contenidas en el expediente administrativo, ni específicamente por la resolución determinativa de la deuda o su intimación de pago.

En lo atinente al plazo de prescripción liberatoria de las obligaciones tributarias, la C.S.J.T. dejó establecido que es de aplicación el plazo quinquenal previsto en el art. 4027 inc. 3 del Cód. Civil, el cual dispone: “...*Se prescribe por cinco años, la obligación de pagar los atrasos:...3° De todo lo que debe pagarse por años, o plazos periódicos más cortos...*”. (Provincia de Tucumán DGR - c/ Diosquez Gerónimo Aníbal S/ Ejecución Fiscal).-

En cuanto al inicio del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, la jurisprudencia analizada sostuvo que: “...*en materia civil la prescripción corre desde que la deuda es exigible; esa exigibilidad de la*

obligación tributaria no se encuentra atada a la determinación de la deuda, mucho menos a la firmeza de dicho acto administrativo...”, por lo que el comienzo del cómputo de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria, comienza desde que la misma es exigible.-

En base a la doctrina judicial expuesta, podríamos decir entonces que un código tributario local no puede disponer un momento distinto para el inicio del cómputo del plazo de prescripción que el previsto en la legislación de fondo. Razón por la cual, el plazo de prescripción del poder fiscal para determinar el impuesto y facultades accesorias del mismo, así como la acción para exigir su pago debería computarse del modo señalado en la legislación nacional.-

De ese modo y conforme las normas del Código Civil, la D.G.R. conserva las facultades y acciones para exigir el pago de las posiciones 12/2006 a 12/2007 del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, determinados en el Acta de Deuda N° A 1219/2011. Ello así ya que el curso de la prescripción liberatoria de la obligación tributaria (5 años), fue suspendido por un año por medio de la notificación del Acta de Deuda N° A 1219-2011 (26/12/2011) y dentro del año de suspensión, la prescripción fue interrumpida por parte de la D.G.R., con la interposición de la demanda judicial de embargo preventivo en fecha 28/05/12, que tramita en el Juzgado de Cobros y Apremios de la 1ª Nominación (Expte. Judicial N° 3786/2012).

Ahora bien, 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 1219-2011.

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

Que la debida constatación del ingreso del tributo resulta imprescindible para dictar un acto administrativo válido, ya que "la falta de integración en debida forma de la relación jurídica tributaria, con la participación del contribuyente, descalifica al acto de determinación practicado y lo vicia de nulidad en los términos del art. 48 de la ley 4.537 ya que fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediéndose así el derecho de defensa en juicio y debido proceso de raigambre constitucional (art. 18 de la Constitución Nacional) aplicable también en sede administrativa. (sent. 709/06 C.C.A. Sala Iª).

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


Dn. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
Bajo éstos lineamientos, este Tribunal dispuso como "Medida para mejor proveer" (fs. 20/26) que la DGR informe si los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 1219/2011 – IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales contenidos en la mencionada Acta de Deuda.


TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
En respuesta a dicha medida, la Autoridad de Aplicación remitió un soporte magnético detallando la información solicitada (fs. 37/40).

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


TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
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).

Luego de realizar un análisis minucioso 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 12/2006 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 12/2006 a 12/2007 por un importe de \$155.636,63 (pesos ciento cincuenta y cinco mil seiscientos treinta y seis con 63/100).
- **No Hacer Lugar** a los planteos realizados en el recurso de apelación respecto de aquellos sujetos pasibles de percepción que **No presentaron** sus declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos los periodos 12/2006 a 12/2007; por un importe de \$965,41 (pesos novecientos sesenta y cinco con 41/100), de acuerdo al detalle obrante en el nuevo soporte óptico confeccionado por este Tribunal obrante a fs. 41 del Expte. 761/926/2016.

Por las consideraciones que anteceden propongo como conclusión:

1) **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 182/16 por un importe de \$288.589,16 (pesos doscientos ochenta y ocho mil quinientos ochenta y nueve con 16/100), provenientes de: 1).1 \$132.952,53 (pesos ciento treinta y dos mil novecientos cincuenta y dos con 53/100) por los pagos realizados por el agente no considerados en la etapa impugnatoria. 1).2 \$155.636,63 (pesos ciento cincuenta y cinco mil seiscientos treinta y seis con 63/100) respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos 12/2006 a 12/2007 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1219/2011; dejando firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron la Declaraciones Juradas por los periodos 12/2006 a 12/2007; por un importe de \$965,41 (pesos novecientos sesenta y cinco con 41/100) conforme detalle de los mismos obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma.

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 12/2006 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.-

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 **LOMA NEGRA C.I.A.S.A.**, CUIT N°: **30-50053085-1**, en contra de la Resolución N° D 182/16, por un importe de \$288.589,16 (pesos doscientos ochenta y ocho mil quinientos ochenta y nueve con 16/100), provenientes de: 1).1 \$132.952,53 (pesos ciento treinta y dos mil novecientos cincuenta y dos con 53/100) por los pagos realizados por el agente no considerados en la etapa impugnatoria. 1).2 \$155.636,63 (pesos ciento cincuenta y cinco mil seiscientos treinta y seis con 63/100) respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los

Ingresos Brutos de los periodos 12/2006 a 12/2007 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1219/2011; dejando firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron la Declaraciones Juradas por los periodos 12/2006 a 12/2007; por un importe de \$965,41 (pesos novecientos sesenta y cinco con 41/100) 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 periodos 12/2006 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, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVASE**.

M.F.J.

HAGASE SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

DR. C.R.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

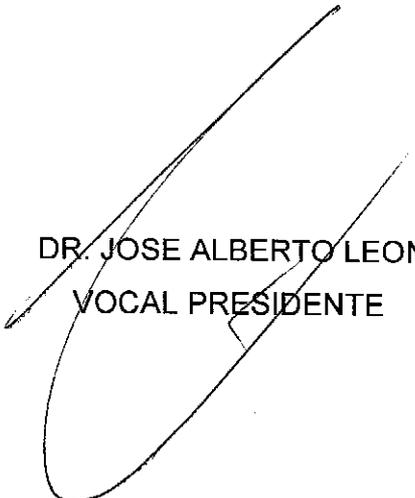
ANTE MI

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA

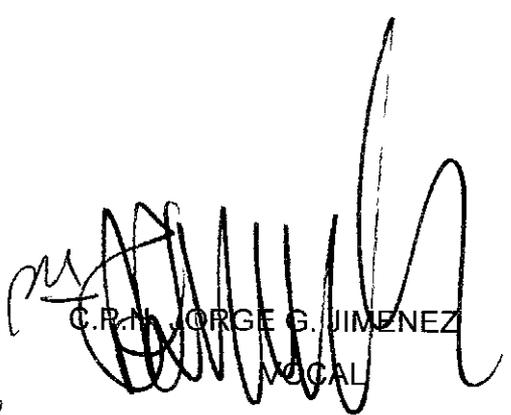
DR. JORGE E. POSSE PONESSA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Planilla Anexa I Sentencia N°
Listado de contribuyentes que no presentaron DDJJ del IIBB

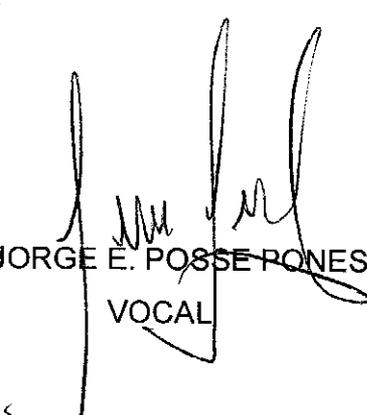
<u>Razon Social</u>	<u>CUIT</u>	<u>Diferencia a Ingresar</u>
BRIZMARIAELENA	27162033498	19,82
DISTRIBUIDORAFONTANASRL	30709413933	945,59
		965,41



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE RONESSA
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER GONZALEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMAN

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA