

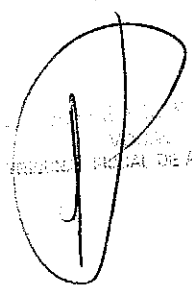
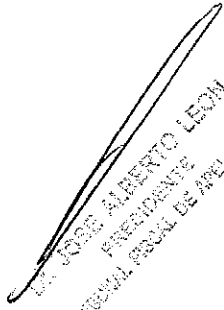
SENTENCIA N° 728 /17

Expte. N° 325/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 21... días del mes de Diciembre... de 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado " S.A. SER S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 325/926/2017 y 5791/376/D/2011 (D.G.R.) y;

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

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:



I. Que a fojas 1428/1442 el Dr. Hugo Mariano Danesi, en carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 137/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 31/03/2017 obrante a fs. 1412/1419 mediante la cual se resuelve 1) HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma S.A. SER; CUIT 33-63092987-9, con domicilio constituido en la calle 24 de Septiembre Nro. 1034 de esta ciudad, en contra del Acta de Deuda Nro. A 540-2011, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción, confirmándose la misma conforme nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 540-2011 - ACTA DE DEUDA N°: A 540-2011 ETAPA IMPUGNATORIA", obrante a fojas 1387/1393. 2) INTIMAR al obligado al pago, al cumplimiento de la obligación tributaria que surge de la nueva planilla determinativa denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 540-2011 - ACTA DE DEUDA N°: A 540-2011 ETAPA IMPUGNATORIA". 3) DECLARAR ABSTRACTO el tratamiento del descargo interpuesto en contra del Sumario Nro. M 540-2011.

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 05/05/2017 a fs. 1428/1442 realiza una exposición de los hechos. Manifiesta la improcedencia de la Resolución de la DGR y alega su nulidad por infundada, arbitraria y apartada de los hechos.

Como primer agravio la firma recurrente aduce que la Resolución atacada se aparta de las constancias del expediente, en tanto sostiene que en las presentes actuaciones se debió haber dado participación a los contribuyentes a los cuales se omitió practicar las respectivas percepciones para evaluar si es que los mismos ingresaron el impuesto, solicitando que la Resolución dictada sea declarada nula.

Expresa que la determinación de la Autoridad de Aplicación resulta arbitraria y carente de fundamento toda vez que su pretensión sería negar el encuadramiento de las operaciones realizadas con los productores cañeros dentro del régimen de maquila, exigiendo la intervención de la DGR en el sellado de los contratos celebrados para que los mismos tengan validez, sosteniendo que este requisito no estaría establecido en la Ley 25.113.

Arguye que el fisco pretende negarle valor a los contratos de maquila celebrados por el recurrente con los productores cañeros y le otorga a la relación contractual existente entre ambos una naturaleza jurídica completamente diferente a verdadera.

Menciona que la D.G.R. actúa en contra de su propio accionar toda vez que ha realizado numerosas inspecciones en anteriores oportunidades y jamás objetó los contratos de maquila como fuera del encuadre contractual de la Ley 25.113.

Expone la carencia de fundamento por parte del fisco en cuanto este aduce que a pesar de estar los contratos sellados por escribano los mismos no tienen validez sin que previamente se acredite el cumplimiento de las obligaciones tributarias correspondientes.

Niega enfáticamente que las enumeraciones del art. 1.035 del Código Civil sean los únicos actos que otorgan fecha cierta a un instrumento, expresando que bien podrían admitirse otros medios para demostrar la veracidad de la fecha que las partes denuncian para la contratación.

Por lo todo lo mencionado precedentemente manifiesta que la Resolución N° D 137/17 es absolutamente arbitraria y debe ser declarada nula.

III. Que a fojas 1/12 del Expte. N° 325/926/2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta primordialmente que la Resolución atacada y el Acta de Deuda Nro. A 540-2011 cumplen con los requisitos esenciales establecidos en el artículo 43 de la Ley Nro. 4.537 de Procedimiento Administrativo de esta provincia.

Enfatiza que los argumentos que expone el recurrente respecto a la nulidad de la Resolución impetrada resultan improcedentes, pues para que dichos argumentos prosperen se requiere la acreditación fehaciente de un vicio que haya provocado una lesión en el derecho de defensa del contribuyente, lo cual no acontece en el Expte. de marraş.

Con respecto al planteo impetrado por el recurrente, en el que sostiene que en las presentes actuaciones se debió haber dado intervención a los contribuyentes sobre los cuales se omitió practicar percepciones, aclara que no es concerniente a la DGR la realización de dicho procedimiento, sino que es al recurrente a quien le corresponde acreditar el ingreso del impuesto por parte de los contribuyentes no percibidos.

Expresa que pese a lo expuesto precedentemente, en búsqueda de la verdad material, como paso previo a dictar la Resolución Nro. D 137/17 se remitieron las actuaciones al Departamento Revisión y Recursos, con el objeto de que el mismo

evaluara si correspondía efectuar algún ajuste o modificación en la determinación efectuada. En base a ello se procedió a confeccionar nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 540-2011 - ACTA DE DEUDA N°: A 540-2011 ETAPA IMPUGNATORIA" en la cual se tuvo en cuenta la presentación por parte de los sujetos pasibles de percepción de las correspondientes DDJJ en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En tanto en lo referente a la procedencia del encuadre de las operaciones realizadas por el recurrente dentro del régimen de maquila, aclara que en el marco del Expte. 35204/376/D/2010 se notificó al contribuyente del Acta de Deuda N° A 998/2010 inherente a una determinación impetrada en concepto Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción. En dichas actuaciones se trataron expresamente las operaciones encuadradas por la verificada dentro del régimen de maquila.

Sostiene en lo referente a los requisitos esenciales inherentes a la articulación del contrato de maquila que la forma escrita no es una condición optativa en este tipo de contrato, por cuanto del texto de la propia Ley Nro. 25113, surge con total claridad que la formalización por escrito constituye una verdadera condición "sine qua non" para la existencia y validez de los referidos contratos.

En tanto en lo atinente a los argumentos impetrados por el recurrente en relación a la inconsistencia manifestada por parte del fisco respecto a su accionar en determinaciones anteriores, en las cuales no habría objetado la autenticidad de los contratos esgrimidos por el recurrente, señala que la Autoridad de Aplicación posee facultades para modificar sus interpretaciones en congruencia a la problemática planteada, y en ejercicios posteriores modificar sus argumentos en concordancia con las situaciones particulares analizadas.

En lo concerniente al principio de realidad económica sostiene que se hizo una correcta aplicación del mismo al encuadrar la operatoria conforme su verdadera

naturaleza y entender que se trata de una verdadera "locación de obra" con pago en especie.

Respecto a los contratos en los cuales no se cumplimentó la obligación tributaria correspondiente en tanto las actividades encuadradas en los mismos se encontraban exentas, expresa que dicha exención no dispensa a las partes de la obligación formal de presentar los instrumentos ante el fisco provincial para su intervención.

Por último solicita se dicte sentencia no haciendo lugar al Recurso de Apelación interpuesto.

IV. A fojas 18/20 del Expte. 325/926/2017 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 137/17 de fecha 31/03/2017 resulta ajustada a derecho.

Primordialmente corresponde enfatizar que las obligaciones tributarias correspondientes a las posiciones 01 a 11/2006, incluidas en Acta de Deuda N° A 540/2011, se encuentran condonadas por aplicación de lo previsto en el séptimo párrafo del Art. 7 de la Ley 8520 (conforme la modificación introducida por el punto f), inciso 7), del artículo 1 de la Ley 8720), manteniéndose vigentes los periodos 12/2006, 01/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, ya que la notificación del Acta de Deuda N° A 540/2011 en fecha 28/12/2011 suspendió el plazo de prescripción por el término de un año, y con la posterior interposición de demanda al día 27/12/2012 se interrumpió el cómputo de los plazos prescripción.

Respecto al planteo de nulidad impetrado por el recurrente, es necesario expresar que para que el mismo resulte procedente es necesario que el accionar seguido por la DGR en sus actuaciones hubiera producido un menoscabo al derecho de

defensa del contribuyente, hecho que no se evidencia ya que el mismo tuvo la oportunidad de exponer sus argumentos y los medios probatorios inherentes, los cuales fueron evaluados por la Autoridad de Aplicación en la etapa impugnatoria, produciendo los ajustes que consideró consecuentes a los fines de acreditar la procedencia de la deuda reclamada.

Cabe aclarar de forma primigenia que en el Acta de Deuda N° A 998/2010 correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción, obrante en el Expte 35204/376/D/2010 se efectuó la verificación de las operaciones que la recurrente consideraba encuadradas dentro del régimen de maquila. No obstante ello en virtud de esclarecer las cuestiones inherentes a los agravios impetrados en la Apelación presentada por el recurrente en el Expte. de marras se procederá al análisis de su procedencia en los párrafos precedentes.

Con respecto a los contratos que el recurrente pretende encuadrar dentro del régimen de maquila, es menester resaltar que la exigencia de su inscripción en los registros provinciales se encuentra establecida en el artículo 7 de la Ley 25.113, resultando indispensable mencionar que no puede la empresa desconocer los requisitos de inscripción y de sellado que hacen a los contratos mencionados por cuanto los mismos se encuentran relacionados con su operatoria principal.

En lo relativo a la necesidad de lo que los mencionados contratos cumplimenten el requerimiento de constituirse de manera escrita, es necesario expresar que de conformidad con la normativa vigente solo habrá contrato de maquila cuanto las partes intervinientes formalicen tal relación bajo las condiciones esenciales previstas en el art. 2 de la Ley N° 25113, de lo cual se desprende que es necesario que los mismos se encuentren instrumentados en forma escrita.

Es menester aclarar que a los fines de acreditar fehacientemente el monto adeudado por el recurrente, en la instancia impugnatoria la Autoridad de Aplicación procedió a confeccionar nueva planilla denominada "PLANILLA

DETERMINATIVA N°: PD 540-2011 - ACTA DE DEUDA N°: A 540-2011 ETAPA IMPUGNATORIA" en la cual se tuvo en cuenta las operaciones efectuadas con sujetos pasibles de percepción que registran presentación de Declaraciones Juradas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, considerando la debida integración de la relación jurídico tributaria entre los contribuyentes correspondientes y el fisco provincial, produciendo el resguardo efectivo del debido proceso legal y del derecho de defensa del recurrente.

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. 3º de la Ley 4.537 de Procedimientos Administrativos de Tucumán.

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

En 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”.

Bajo éstos lineamientos, la DGR procedió a informar si los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 540/2011 – IB AP presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales 12/2006, 01/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, mediante soporte óptico obrante a fs. 1.386.

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 de que se trate. Y, en ese contexto, si bien la retención/percepción en la fuente no fue oportunamente efectuada, si el sujeto pasivo del tributo cumplió con su obligación de determinación e ingreso a través de la presentación de la correspondiente Declaración Jurada auto determinativa, entonces la obligación tributaria final se encuentra satisfecha en cabeza de quien se verifica el hecho

imponible sujeto al pago del impuesto. Y mal podría exigirse al agente de retención/percepción con posterioridad al acaecimiento de dicha circunstancia, el ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encuentra plenamente cumplida.

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

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

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

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

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


Ello no obsta sin embargo, que el Fisco pueda reclamar a los Agentes de Percepción los intereses resarcitorios y sancionar con multa, la falta del ingreso oportuno a las arcas fiscales de las obligaciones en cabeza de los sujetos que debiendo actuar como tales no lo hicieren.

Por ello corresponde disponer que sobre los importes depurados según "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 540-2011 - ACTA DE DEUDA N°: A 540-2011 ETAPA IMPUGNATORIA", 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 de pago del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal), capitalizados hasta la fecha de efectivo ingreso de los mismos.

Resulta imprescindible aclarar previo al dictado de sentencia por parte de este Tribunal que la Autoridad de Aplicación en etapa anterior procedió a efectuar el análisis de las operaciones realizadas con sujetos pasibles de percepción que registran presentación de Declaraciones Juradas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por cuanto los montos relacionados a dichas operaciones ya fueron debidamente detraídos de lo adeudado por el Apelante, confeccionándose nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 540-2011 - ACTA DE DEUDA N°: A 540-2011 ETAPA IMPUGNATORIA", no resultando procedente efectuar nuevos ajustes en el monto adeudado.

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente S.A. SER; CUIT 33-63092987-9, en contra de la Resolución N° D 137/17 de fecha 31/03/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 540-2011 - ACTA DE DEUDA N°: A 540-2011 ETAPA IMPUGNATORIA".-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
FISCAL DE APELACION



TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El **Dr. José Alberto León** dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

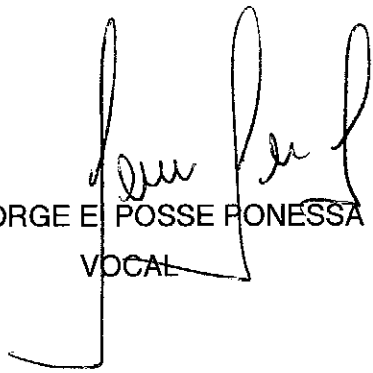
1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **S.A. SER; CUIT 33-63092987-9**, en contra de la Resolución N° D 137/17 de fecha 31/03/2017, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 540-2011 - ACTA DE DEUDA N°: A 540-2011 ETAPA IMPUGNATORIA", por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden.-
2. **DISPONER** que la D.G.R. proceda a liquidar los intereses resarcitorios 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, 01/2007 a 12/2007, 01/2008 a 12/2008, 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 efectivo ingreso de los mismos, procediendo a su tramitación; conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.-
3. **REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE**, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVÉSE**.

S.S.

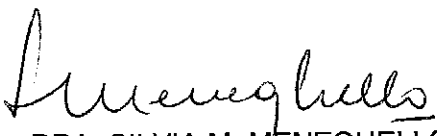
HÁGASE SABER


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA