

SENTENCIA N° 339/17

Expte. N° 763//926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... 22 días del mes de ~~Diciembre~~ de 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, 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 "**DISPROFARMA S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 763/926/2016 y 37.367/376/D/2012 (D.G.R.)** y:

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.-

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 180/16?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?
Por ello,

El Dr. José Alberto León dijo:

I. Que a fojas 424/430 el Dr. Gustavo Valdez, en carácter de representante de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 180/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 18/08/2016 obrante a fs. 416/420 mediante la cual se resuelve 1) **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por el Sr. Eduardo Daniel Chiari, en carácter de apoderado de la firma **DISPROFARMA S.A.** contra el Acta de Deuda N° A 1749/2012 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción, confirmándose la misma respecto de los períodos 1 a 12/2008 por un importe de \$ 123.181,55 (Pesos Ciento Veintitrés Mil Ciento Ochenta y Uno con 55/100) conforme Planilla obrante a fs. 421/422 que forma parte integrante de la citada Resolución 2) **LIBERAR DE SANCION** por las infracciones cometidas por la firma

DISPROFARMA S.A respecto del Sumario N M 1749-2012, por aplicación del Art.7 Ley 8873.

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 28.09.2016 a fs. 424/430 realiza una exposición de los hechos.

Manifiesta la improcedencia de la Resolución de la DGR y alega su nulidad por falta del requisito de la fundamentación.

Se agravia que la DGR vulnera el principio de territorialidad toda vez que su pretensión es someter a percepciones a las operaciones que surgen de ventas realizadas fuera del ámbito de la Provincia de Tucumán, por lo cual no se verifica el requisito del sustento territorial que señala la Resolución 86/00 para que se encuentren dichas operaciones sujetas a percepción. Así también se agravia en que la Dirección General de Rentas fue quien debió verificar si en las declaraciones juradas de sus clientes se consignaron percepciones, ya que solo el mencionado órgano cuenta con la competencia y el poder de policía necesarios para efectuar una verificación de dicha naturaleza. Cita Jurisprudencia.

Manifiesta que la prueba ofrecida fue desestimada por la DGR cuando su obligación consiste en hacerla efectiva y solo por excepción disponer su rechazo cuando resultare irrazonable.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Agrega que la mayor contradicción versa en que la DGR pretende descalificar los precedentes de la CSJ de Tucumán con el argumento de que existirían otros fallos de la CSJN a los que invoca en forma errática. Cita sentencias de la Cámara Contencioso Administrativo de Tucumán y reitera el ofrecimiento de pruebas de la etapa impugnatoria.

Finalmente solicita se tenga por interpuesto el recurso de apelación incoado, se revoque la resolución recurrida y se ordene el archivo de las actuaciones, y hace reserva del caso federal.

III. Que a fojas 1/9 del Expte. N° 763/926/2016 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en primer lugar que con respecto a la prueba ofrecida por la firma apelante la misma no fue suficiente para probar que las operaciones no se realizaron dentro del territorio provincial.

Que los argumentos a los fines de lograr la nulidad de la resolución resultan improcedentes, pues para que dicha nulidad prospere se requiere la acreditación fehaciente de un vicio que haya provocado una lesión en el derecho de defensa del afectado.

Agrega jurisprudencia y cita normas que avalan que el agente de percepción es parte de un sistema de recaudación en la fuente creado por el Fisco y que en tanto la firma haya sido designada agente de percepción corresponde que actúe como tal, según lo establecido en la RG 86/00. Cita jurisprudencia y normas referentes a la responsabilidad de los agentes de percepción.

Respecto de las pruebas ofrecidas manifiesta que la documental fue tenida en cuenta, la informativa fue rechazada y señala que las constancias de autos resultan prueba suficiente de los hechos.

Por último solicita se dicte sentencia no haciendo lugar al Recurso de Apelación interpuesto, con expresa imposición de costas a la recurrente en caso de corresponder.

IV. A fojas 14/19 obra Sentencia Interlocutoria N° 1286/16 del 16/11/2016 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 180-16 de fecha 18.08.2016 resulta ajustada a derecho.

En primer lugar, cabe destacar que luego de analizar la documentación obrante en autos, y tal como fue manifestado por la DGR en la Resolución apelada; la totalidad de los períodos comprendidos en el Acta de Deuda N° A 1749-2012 resultan exigibles.

Ahora bien, en éste caso particular se 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 Tribunal, 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 o verificación 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 1749-2012.

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

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 1749/2012 - IB AP de fecha 02.01.2013 presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos fiscales 01 a 12/2008 contenidos en la mencionada Acta de Deuda.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
Presidente del
Tribunal Fiscal de Apelación

En respuesta a dicha medida, la Autoridad de Aplicación remitió un soporte óptico detallando la información solicitada (fs. 30).

Adelanto mi opinión que el recurso debe prosperar parcialmente respecto a la determinación tributaria correspondiente a los periodos 1 a 12/2008 contenidos en el Acta de Deuda N°. A 1749/2012.

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
Presidente del Tribunal de Apelación

Dr. JORGE ESTEBAN JIMÉNEZ

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 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 de mejor proveer, se arribó a la siguiente conclusión con respecto a la determinación tributaria correspondiente a las posiciones 01 a 12/2008:

- **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 1 a 12/2008, por un importe de \$ 123.171,75 (Pesos ciento veintitrés mil ciento setenta y uno con 75/100).
- **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 de los periodos 1 a 12/2008; de acuerdo al detalle de contribuyentes que en nuevo soporte óptico confeccionado por este Tribunal, por un importe de por un importe de \$ 9,80 (Pesos Nueve con 80/100).

Por las consideraciones expuestas propongo como conclusión:

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 180/16 respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos 1 a 12/2008 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1749/2012 y por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden. Ello por un importe de \$ 123.171,75 (Pesos ciento veintitrés mil ciento setenta y uno con 75/100). Dejar firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron las Declaraciones Juradas antes mencionadas, que asciende al monto de \$ 9,80 (Pesos Nueve con 80/100) conforme detalle obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma; y **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 a 12/2008. Calculados 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). Así lo propongo.

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


Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El Dr. **Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:



1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 180/16 respecto de los sujetos pasibles de percepción que presentaron sus Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos 01 a 12/2008 contenidos en el Acta de Deuda N° A 1749/2012 y por los motivos expuestos en los considerandos que anteceden. Ello por un importe de \$ **123.171,75 (Pesos ciento veintitrés mil ciento setenta y uno con 75/100)**. Dejar firme la misma por el importe correspondiente a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron las Declaraciones Juradas antes mencionadas, que asciende al monto de \$ **9,80 (Pesos Nueve con 80/100)** conforme detalle obrante en planilla que como anexo se adjunta a la presente resolución e integra la misma;

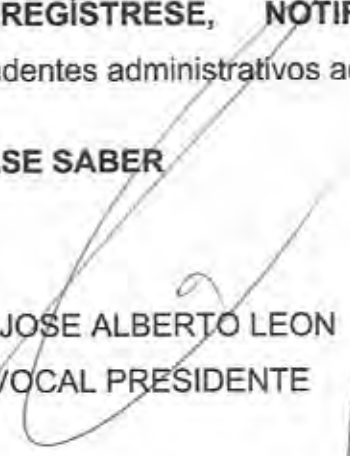
2. DISPONER que la DGR proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes al importe por el cual se hace lugar al presente recurso conforme lo mencionado, por cada uno de los contribuyentes que cumplimentaron con su obligación de presentar las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes a los períodos 01 a 12/2008. Calculados 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.

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

G.R.G.

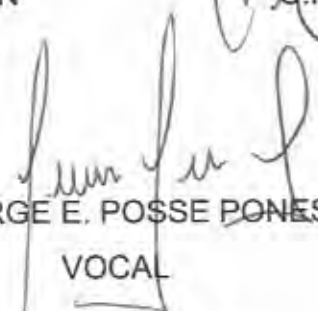
HAGASE SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

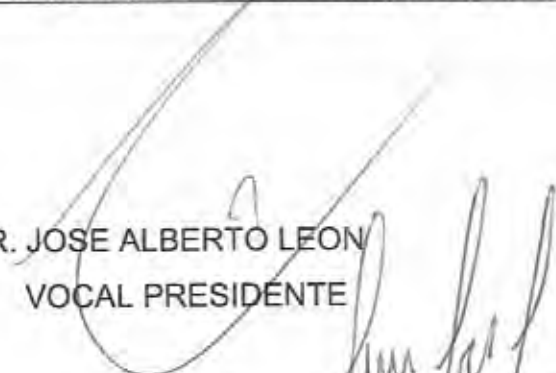
ANTE MI



A. P. [Illegible]
[Illegible]
[Illegible]

Planilla Anexa Sentencia N°
Contribuyentes que no presentaron DDJJ de IIBB

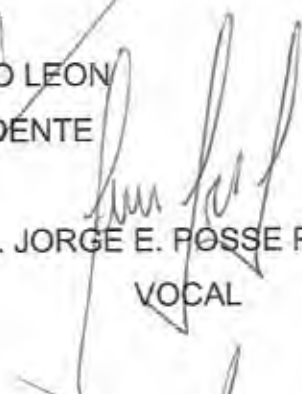
CONTRIBUYENTE	CUIT
SUIZO ARGENTINA S.A.-SUC. TUCUMAN	30516968431



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ



SECRETARÍA DE ASESORIA FISCAL
TUCUMÁN