

SENTENCIA N° 667 /18

Expte. N° 237/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los 22 días del mes de OCTUBRE de 2018, se reúnen los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada **“CITROMAX S.A.C.I. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 237/926/2017 (Expte. DGR Nro. 58055/376/D/2015)”** y;

Se practica el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, da como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El Señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dice:

I. Que a fojas 181/187 el Dr. Mario A. Salvo, en carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 122/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 13.03.2017 obrante a fs. 175/176. En ella se resuelve:

- \_ HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación, interpuesta por la firma CITROMAX SACI en contra del Acta de Deuda N° A 972-2015 confeccionada en concepto de impuesto sobre los ingresos Brutos, Agente de Percepción, confirmándose la misma conforme planilla denominada “PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 972-2015 – Acta de Deuda N° A 972-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA”;
- \_ INTIMAR por medio de este acto al obligado al pago, a cancelar la diferencia titulada “PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 972-2015 – Acta de Deuda N° A 972-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA”;
- \_ DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto en contra del Sumario Instruido N° M 972-2015.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
M.A.L.  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En su expresión de agravios plantea que:

— el acto es nulo, ya que aún en el supuesto que actuara como agente de percepción, no le generaría obligación de ingresar tales sumas, si las mismas no hubieran sido detraídas en las DDJJ de quienes debieron haberla sufrido;

— el art. 33 de la Ley 5121 expresa que si el contribuyente no ingresara el impuesto en su justa medida, el agente deberá responder solidariamente por las sumas no retenidas o percibidas. Por lo que si no existe deuda, no se puede responder solidariamente por una obligación fiscal inexistente. Si nada debe el contribuyente, menos aún el responsable;

— la función de la DGR es la de verificación y fiscalización de los tributos provinciales, por lo que no puede desconocer esta tarea al momento de cotejar la información resultante de las declaraciones juradas con la correspondiente documentación respaldatoria. No existe constancia en los expedientes administrativos que haya fiscalizado a los proveedores y/o clientes de Citromax SACI y que haya verificado que aquellos no ingresaron el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

— la Administración pretende que efectúe percepciones a sujetos a los que no corresponde hacerla. Son operaciones sin sustento territorial, realizadas en una jurisdicción distinta a la de Tucumán, violando las normas del Convenio Multilateral. En la etapa de impugnación se presenta un listado de clientes a los cuales la Administración determina omisión de practicar retención, pero las mismas son realizadas con sujetos de extraña jurisdicción que no tuvieron gastos de transporte y/o flete a su cargo;

— la D.G.R. incluye notas de débito emitidas a la firma Los Altos S.A., los que corresponden a recupero de gastos que el contribuyente efectúa por cuenta y orden de éste y que nada tiene que ver con la retribución por el ejercicio de

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE POISSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

actividad comercial, profesional y/o de servicios, quedando fuera del objeto del impuesto sobre los Ingresos Brutos. En consecuencia, resulta improcedente la determinación efectuada por la DGR;

— hace reserva del caso federal y reitera ofrecimiento de prueba documental, informativa y pericial contable.

II. A fojas 1/5 del Expte. N° 237/926/2017 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.

En su responde manifiesta que:

— el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento;

— la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de nulidad del acto administrativo, requiere que haya provocado un menoscabo o lesión cierto en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada. Los argumentos son insuficientes, por lo tanto se presume legítimo, tal como lo establece el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo;

— el agente de percepción es parte de un sistema de recaudación en la fuente, creado con el objeto de disminuir la evasión. El artículo 33 del C.T.P. establece que responden solidariamente por las retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas. El artículo 25 del Código Civil en su inciso 1, dispone que la obligación pueda ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores (solidarios) a elección del sujeto activo, en este caso la Dirección General de Rentas. Por lo tanto, el agente no puede deslindarse de su responsabilidad;

— según el fallo "San Juan", la Corte Suprema de Justicia de la Nación, confirma lo resuelto en la causa "Citafón S.R.L.", acerca del deber de los agentes

de acreditar el pago por parte de los obligados directos como única forma de eximirse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre ellos. El apelante no acredita, con documentación respaldatoria, que los contribuyentes no percibidos ingresaron el impuesto. Además, el deber de información recae sobre los responsables que tienen a su cargo la obligación de brindar todos los datos e informaciones que sean requeridos por el organismo fiscal para determinar las obligaciones fiscales y su regular cumplimiento. Por tales motivos, corresponde el rechazo del planteo efectuado por el apelante;

— con respecto a la pretensión de la Administración de efectuar percepciones a sujetos que no les corresponde por ser operaciones efectuadas en una jurisdicción distinta a la de Tucumán, el apelante no aporta documentación alguna que respalde sus dichos;

— el agente sostiene que los pagos realizados a Los Altos S.A. corresponden a recupero de gastos. No exhibe, durante la etapa de fiscalización ni de impugnación, documentación que justifique la composición y el origen de los gastos que manifiesta. Por lo que, no queda demostrado que las Notas de Debito corresponden a conceptos que se encuentran exceptuados o no alcanzados por el Régimen de Percepciones establecido por la R.G. (D.G.R.) N° 86/00, sus modificatorias y complementarias;

En merito a ello, entiende que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación Interpuesto por el agente contra la Resolución N° D 122-17, confirmándose en su totalidad.

III. A fojas 11/13 obra Sentencia dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentadas las actuaciones, se abre la causa a prueba por el término de 20 días.

A fojas 16, éste Tribunal informa que el plazo probatorio está vencido. El contribuyente no produce la prueba ofrecida oportunamente, por lo que dicta autos para sentencia.



IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir mi opinión.

La implementación de los regímenes de retención/percepción en la fuente, tienen una doble finalidad: la recaudación anticipada de los tributos por parte del Organismo Fiscal y la constitución de una herramienta para evitar o atenuar la evasión fiscal. A través de estos el Fisco toma conocimiento previo de la existencia de la operación (sujeta a dichos regímenes), lo que minimiza o anula el riesgo de que el sujeto pasible no la declare en oportunidad de determinar el tributo correspondiente. Además la retención/percepción constituye para el sujeto pasible un ingreso a cuenta de la obligación final del período que se trate.

Si la retención/percepción en la fuente no es oportunamente efectuada, y el sujeto pasivo del tributo cumple 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. 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 este acto, se trata de percepciones no practicadas. 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 las operaciones de compra o gastos se encuentran reflejadas en los ingresos **del 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 pueden:

- 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 entre costo de compra o gastos versus ingresos por ventas o locaciones y prestaciones de servicios gravados, a la que hago referencia.

Concluyo que en los regímenes de percepción, cuando el sujeto obligado a actuar como tal, incumple 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, que el Fisco pueda reclamar a los Agentes de Percepción los intereses resarcitorios y sancionar con multa, la falta del ingreso oportuno de sus obligaciones a las arcas fiscales.

Consta en autos, que la DGR a través de su Departamento Revisión y Recursos, procedió a rever la determinación y a rectificar la misma según lo expone en informe de fs. 164/166 y en "Planilla Determinativa N° PD 972-2015 – Acta de Deuda N° A 972-2015 Etapa Impugnatoria" glosada a fs. 162/163. En ella se refleja las operaciones realizadas con sujetos pasibles respecto de los cuales no se registra presentación de la DDJJ, así como operaciones con sujetos pasibles que habiendo presentado la DDJJ no ingresaron el impuesto correspondiente o lo ingresaron en forma parcial, tal como surge del detalle de operaciones contenido en soporte óptico CD, obrante a fs. 154 del Expte. DGR N° 58055-376-D-2015.

La determinación se encuentra depurada por los mencionados ajustes, los cuales comparto en su totalidad, dejando firme la misma en la suma de \$124.168,11

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE EPOSSO POMESCA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE RICARDO SUAREZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

(pesos ciento veinticuatro mil ciento sesenta y ocho con 11/100), correspondientes a los sujetos pasibles de percepción que no presentaron ni pagaron las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos cuestionados.

El agente se agravia por la improcedencia del ajuste en operaciones sin sustento territorial y por la inclusión de notas de débito por recupero de gastos en la base de determinación del impuesto. Para demostrar tales dichos, reitera las pruebas ofrecidas, y éste Tribunal en procura de obtener la verdad objetiva material, dispone la apertura a prueba. La misma no fue ofrecida transcurrido el plazo establecido.

Por lo expresado, corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto.

Así lo propongo.

El **Dr. José Alberto León** dice:

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

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dice:

Que comparte los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

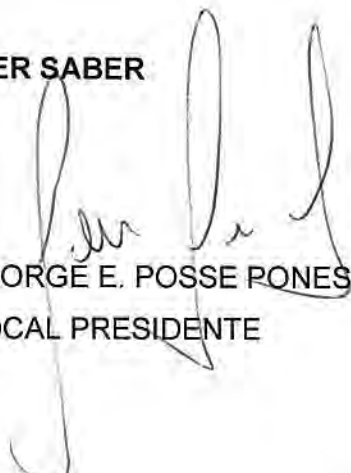
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CITROMAX S.A.C.I.**, CUIT N°: **30-50623091-4**, contra la Resolución N° D 122/17, de la Dirección General de Rentas de fecha 13/03/2017, atento a los considerandos que anteceden.

**2. REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.-

M.F.J.

**HACER SABER**



DR. JORGE E. POSSE RONESSA  
VOCAL PRESIDENTE




C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

**ANTE MI**

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION