

SENTENCIA N° 220/19

Expte. N° 690/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 20 días del mes de Marzo de 2019, se reúnen los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **"BUSNELLI JOSE NARCISO S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 690/926/2018 (Expte. DGR Nro. 39275/376/D/2012)"** 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 741/745 el Dr. Leandro Stok, en carácter de apoderado del Sr. José Narciso Busnelli, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 405/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 27.08.2018 obrante a fs. 731/733. En ella se resuelve:

_HACER LUGAR PACIALMENTE a la impugnación interpuesta contra el Acta de Deuda N° A 2006-2012, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmándose la misma conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2006-2012 – ACTA DE DEUDA N° A 2006-2012 ETAPA IMPUGNATORIA";

_INTIMAR, al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2006-2012 – ACTA DE DEUDA N° A 2006-2012 ETAPA IMPUGNATORIA";

_INTIMAR, al obligado al pago, a cancelar la diferencia existente en la planilla titulada "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 2006-2012 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS AGENTE DE PERCEPCION - ETAPA IMPUGNATORIA";

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 690/926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 10

_DECLARAR ABSTRACTO el tratamiento del descargo interpuesto en contra del Sumario Instruido N° M 2006-2012.

En su expresión de agravios plantea que:

_es arbitrario afirmar que el agente debe pagar sumas de dinero por supuestas omisiones en la percepción de ingresos brutos, así como pagar intereses resarcitorios sobre las mismas, sin haber analizado el fundamento central de la defensa. En éste caso para que el agente de percepción sea responsable por deuda ajena es requisito previo demostrar el incumplimiento del principal obligado;

_el agente de percepción no integra la relación sustancial, sólo será responsable solidariamente con el contribuyente que no ingrese el impuesto en su justa medida. En el presente caso, tanto en la etapa de verificación, como de instrucción del presente procedimiento, hasta llegar a la resolución recurrente, la D.G.R. no ha realizado ninguna acción tendiente a comprobar o demostrar que los sujetos pasivos del impuesto sobre los Ingresos Brutos hayan omitido cumplir tal obligación;

_la solución es la nulidad del proceder empleado por la administración para hacerse dos veces de un mismo importe. Cita fallo "Cooperativa farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi Ltda. vs. Provincia de Tucumán – DGR – s/nulidad – revocación" de la C.S.J.T.;

_la ley 8720 condonó la deuda del principal obligado, por lo que la Administración mal puede reclamarle algún importe al responsable solidario. El artículo 835 del C.C. y C.N. legisla sobre la forma de extinción de las obligaciones solidarias, y diferencia entre las que trasladan sus efectos hacia los demás deudores, con otros que sólo producen consecuencias con los sujetos que intervienen. Entre los primeros están el pago, la renuncia del crédito, la novación y la dación en pago.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSI-PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La condonación de la obligación tributaria tiene como correlato la renuncia del acreedor a su crédito a favor. Por lo que es improcedente la pretensión de la D.G.R.;

_impugna el ajuste sobre aquellas operaciones realizadas con compradores que no realizaron actividad alguna en la jurisdicción de Tucumán, es decir, que no correspondería que se les efectúe percepción alguna pues no existía sustento territorial en la provincia para que dichos sujetos tributen;

_la firma MAFAP S.A. y FORTALEZA S.A. son sujetos de extraña jurisdicción – tal como lo expresa la resolución – sin alta en la Provincia de Tucumán, ya que no realizan actividades gravadas conforme lo establece el artículo 214 del C.T.P. por lo que no les corresponde tributar por ningún concepto en la provincia. En consecuencia, si no tributan en ésta provincia, no corresponde que el agente ingrese el impuesto en concepto de percepciones no realizadas;

_la Administración no puede cobrar el impuesto cuando no se configura en cabeza del principal obligado el hecho imponible, y tampoco puede extenderse más allá de sus límites territoriales para recaudar el tributo;

_los regímenes de recaudación no pueden desbordar el cauce del impuesto sino bajo la pena de violar la interdicción de crear impuestos por fuera de la ley. Los mismos deben partir de los lineamientos estructurales básicos del impuesto de ingresos brutos, y no pueden impactar en sujetos que no desarrollan actividad en la jurisdicción territorial de la provincia, que pretende hacerse de esas sumas de dinero;

_el Código Civil y Comercial expresa claramente que si no rige la obligación tributaria para el contribuyente principal, no rige para los deudores solidarios. Además, conforme lo establece la propia resolución: *“los intereses resarcitorios son, en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente: esto es, la deuda tributaria del contribuyente”*. En consecuencia, ante el pago realizado por el obligado principal de la deuda, mal puede prosperar alguna pretensión en

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

concepto de intereses. Los intereses resarcitorios se erigen a partir de la materialización de una obligación principal, por lo que la desaparición de la misma, impide la subsistencia de lo que le es su consecuencia;

_ofrece prueba documental e informativa;

_solicita se haga lugar al recurso y se revoque la resolución apelada.

II. A fojas 1/4 del Expte. Nº 690/926/2018 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:

_la determinación de oficio practicada se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esta Provincia;

_en cuanto al planteo de improcedencia en atribuir responsabilidad solidaria al agente, cabe tener presente lo dispuesto por el artículo 32 del Código Tributario Provincial: *"Son responsables en carácter de agente de retención o de percepción los sujetos designados por la Ley o por el instrumento correspondiente según la autorización legal prevista en el párrafo siguiente y en otras leyes especiales, que por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos y operaciones en las cuales puedan efectuar retención, percepción o recaudación del tributo correspondiente. La Dirección General de Rentas queda facultada para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información".* Asimismo resulta destacable lo dispuesto por el artículo 29 del Digesto cuando dice que: *"Responsables son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a éstos".* Y en su artículo 33 dispone: *"(...) de no realizar la retención o percepción o recaudación, responde solidariamente*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

(...)", debiéndose entender que la responsabilidad es compartida con el contribuyente;

_la Corte Suprema de Justicia de la Nación, en el fallo Cintafón S.R.L. ha confirmado el deber de los agentes de acreditar el pago por parte de los obligados directos como única forma de eximirse de la responsabilidad que solidariamente sobre ellos pesa;

_la falta de responsabilidad de la firma por las percepciones que dejó de practicar no encuentra sustento legal. Por lo tanto, la D.G.R. considera que no es más que una interpretación sustentada únicamente en el hecho de justificar la infracción cometida y con el objeto de desconocer la responsabilidad que incumbe a todo Agente de Percepción según lo normado en el ya transcripto artículo 33 del Código Tributario Provincial;

_la Administración procedió a la aplicación de lo establecido en la Sentencia Siner S.A. de éste Tribunal Fiscal de Apelación. Observó las operaciones realizadas con sujetos pasibles que no registran la presentación de DDJJ y de sujetos que habiendo presentado la misma no ingresaron el impuesto pertinente o lo ingresaron en forma parcial. Por las cuales, confeccionó "Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 2006-2012 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción – Etapa Impugnatoria", conforme surge del listado de operaciones contenida en soporte óptico (CD);

_por todo lo expuesto el acto administrativo es válido, no alcanzado por vicios de nulidad alguna, menos aún en lo que alcanza al procedimiento determinativo desarrollado previo a su dictado;

_la D.G.R. inició un procedimiento de pedido de informe a veinticinco (25) sujetos incluidos en el Anexo I del escrito impugnatorio, que no registraban inscripción en la Jurisdicción Tucumán, notificando en el domicilio fiscal a cada uno de ellos,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.R.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 690/926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 5 de 10

solicitando información tendiente a demostrar la modalidad operativa y comercial para formalizar las compras con el agente, otorgando un plazo de 10 (diez) días hábiles. Sólo contestaron 7 (siete) sujetos y se realizó una planilla resumen con los resultados. La D.G.R. procedió a excluir las operaciones efectuadas con sujetos SIN ALTA en la provincia de Tucumán, con excepción de las firmas MAFAP S.A. y FORTALEZA S.A. Las mismas fueron celebradas en el ámbito de la Provincia de Tucumán, detentando sustento territorial en la misma, por lo cual correspondería haber efectuado la percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En mérito a ello, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente contra la Resolución N° D 405/18 de fecha 27/08/2018, debiendo confirmarse en su totalidad.

III. A fojas 10/11 obra Sentencia dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho, y se llaman 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FOSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.P.N. JORGE M. NAVARRO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 690/926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 6 de 10

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.

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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

La D.G.R. procedió a la aplicación de éste criterio, y modificó la determinación efectuada confeccionando la "Planilla Determinativa Acta de Deuda N° A 2006-2012 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción – Etapa Impugnatoria", en la cual constan las operaciones con los sujetos pasibles que no registran la presentación de DDJJ y de sujetos que habiendo presentado la misma no ingresaron el impuesto pertinente o lo ingresaron en forma parcial.

El agente plantea en su recurso que la Ley 8720 condonó la deuda del obligado principal, por lo que la D.G.R. no puede reclamarle algún importe al responsable solidario. Tal manifestación no puede sustentarse en dichos del agente, sino se ve reducida a una mera interpretación. Además, en cada caso se debe cumplir con ciertos requisitos establecidos en la Ley 8720 para gozar de éste beneficio, el cual no está demostrado en autos. En ésta etapa recursiva tampoco presenta pruebas que lo respalde, por lo tanto este Tribunal no hace lugar a su agravio.

En cuanto al planteo de falta de sustento territorial realizado por el agente, en el que sostiene que no corresponde la deuda determinada por las percepciones no realizadas a la firma MAFAP S.A. Y FORTALEZA S.A., ya que no tienen alta en la jurisdicción Tucumán y además, no realizaron actividad alguna en la misma, cabe aclarar que la D.G.R. realizó un procedimiento de pedido de informe a 25 (veinticinco) clientes de la firma, dentro de los cuales se encontraban los sujetos en cuestión. La firma MAFAP S.A. expresó que: "(...) las compras se perfeccionan en el domicilio comercial del Sr. Busnelli, se pagaban con cheques. El costo del flete era por cuenta y orden de nuestra empresa (...)" (fs. 616). La empresa FORTALEZA S.A. informa: "(...) los pedidos se solicitaban vía telefónica, o por medio de un viajante quien tomaba el pedido (...)" (fs. 584). En consideración de las manifestaciones vertidas por ambos, se concluye que existe

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 690/926-2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 8 de 10

sustento territorial en el ámbito de la provincia de Tucumán por lo cual debería haber efectuado la percepción, denegando el planteo del recurrente.

Por ello, corresponde **NO HACER LUGAR**, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **BUSNELLI JOSE NARCISO**, CUIT N° 20-08093124-8, conforme los argumentos expuestos anteriormente.

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,



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**


1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **BUSNELLI JOSE NARCISO**, CUIT N° 20-08093124-8, contra la Resolución N° D 405/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 27.08.2018, atento a los considerandos que anteceden.

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

M.F.J.



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



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

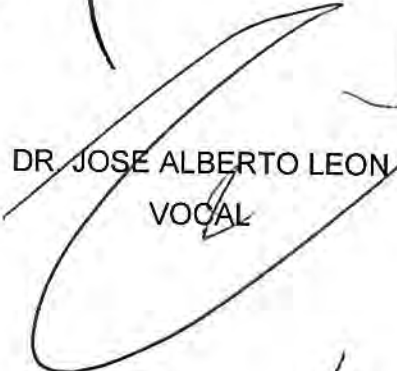
HACER SABER



C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

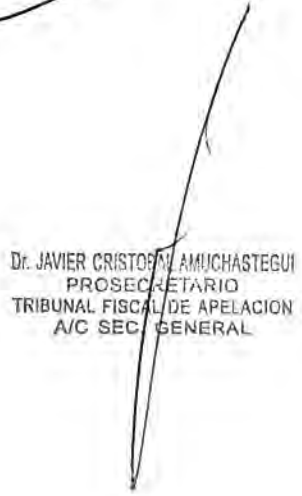


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOFAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL