

SENTENCIA N° 350 /19

Expte. N° 684/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 10 días del mes de Abril de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **EL CARMEN S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 684/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 38291/376/D/2012) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: CPN. Jorge Gustavo Jiménez.-

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 369/18; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El CPN. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

1.- Que a fojas 334/337 del Expte. N° 38291/376/D/2012 la Dra. María Sofía Courel, en carácter de apoderada de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 369/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 10.08.2018 obrante a fojas 320/321 del mismo expediente. En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación presentada por la firma EL CARMEN S.A., en contra del Acta de Deuda N° A 1687-2012, practicada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmándose la misma conforme “PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1687-2012 – ACTA DE DEUDA N° A 1687-2012 – ETAPA IMPUGNATORIA”; **INTIMAR** al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de “PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 1687-2012 - Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Percepción – ETAPA IMPUGNATORIA” y **LIBERAR DE SANCION**, por la infracción imputada en el Sumario N° M 1687-2012.

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 684-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 16

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

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

J. ALBERTO LEON  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

II.- En primer término, el apelante considera inexistente la solidaridad en el caso. Afirma que no resulta admisible la pretensión de la D.G.R. respecto al ingreso de las percepciones no realizadas por parte de la recurrente.

En este sentido manifiesta que, la percepción realizada genera a favor del percibido un saldo a favor que deducirá de la suma a pagar en concepto de impuesto a los ingresos brutos. Destaca que, al no realizar ninguna percepción, en la liquidación del impuesto no podrá deducir tal concepto de la base y por consiguiente ingresará la totalidad del impuesto no existiendo razón jurídica que justifique que el agente de percepción ingrese una suma de dinero que ya fue pagada por el sujeto no percibido.

Destaca que el agente de percepción no integra la relación jurídica sustancial, dado que el hecho imponible se verifica respecto del sujeto pasivo de la percepción, a quien la ley lo atribuye en modo directo. En este orden de ideas, entiende que el art. 33° de la Ley 5121 autoriza a determinar el impuesto sobre el perceptor, siempre y cuando se haya verificado previamente el ingreso del mismo por parte del obligado principal.

Considera que dicha situación era de fácil solución para los inspectores: del Libro I.V.A. Compras podrían haber extraído la nómina de clientes y verificar, de la propia base de datos de la D.G.R., si éstos habían presentado sus respectivas declaraciones juradas y en qué medida.

A partir de lo expuesto concluye que en la determinación faltó un aspecto esencial: la previa verificación del ingreso del impuesto por parte de los clientes a quienes El Carmen S.A. no habría efectuado la correspondiente percepción. En este sentido, destaca la postura adoptada por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en las causas "José Farías e hijos S.R.L. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán (D.G.R.) s/Nulidad/revocación" y "Bercovich S.A.C.I.F.I.A. c. Provincia de Tucumán – D.G.R. s. Nulidad – Revocación".

Sostiene que resulta arbitrario que el fisco determine a la firma como responsable solidario por una deuda que la Administración presume tiene para con ella.

Entiende que no existe solidaridad en abstracto, sino que, por el contrario, la solidaridad deviene a consecuencia del incumplimiento de las obligaciones a cargo del principal. Señala que, si no se verifica en forma previa el incumplimiento en el principal obligado, mal puede requerirse al solidario el cumplimiento de la presunta prestación insatisfecha.

Por lo expuesto, entiende que la solución no puede ser otra que la nulidad del proceder empleado por la D.G.R. para hacerse dos veces de un mismo importe.

Por otra parte, destaca que de la lectura de la Ley 5121 se observa que las obligaciones que se instituyen son dos: la del contribuyente que responde como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria y la del responsable que responde por una carga pública impuesta por la Administración a la que suplanta en la función de recaudación. A partir de ello, advierte que tales obligaciones son de grado diverso, porque mientras la primera es una obligación principal, la otra, es una obligación subsidiaria cuya existencia y magnitud dependen de la primera.

Señala que de las constancias del expediente no surge que la Administración haya formulado requerimiento y/o constatación y/o verificación alguna a los principales obligados o contribuyentes para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida a El Carmen S.A. como responsable solidario. Más aún cuando en el CD que se acompañó con el acta de deuda se encuentran identificados perfectamente los principales responsables del gravamen. En consecuencia, considera que la D.G.R. pretende que recaiga sobre la firma una prueba que no sólo se encuentra en poder de la Administración, sino que es de imposible cumplimiento por la apelante en virtud del art. 110° C.T.P.

En otro punto, plantea la existencia de deficiencias en el ajuste efectuado por la Autoridad de Aplicación. Manifiesta que, del análisis del acta de deuda y la impugnación oportunamente presentada, se advierte que quedaron incluidas en el ajuste las operaciones realizadas desde la planta de Chajarí, Entre Ríos. Señala que, la D.G.R. al determinar la base imponible consideró que la totalidad de la venta se realizaba desde Tucumán, pretendiéndose de esta manera apropiarse



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de base imponible que corresponde a Entre Ríos atento que los productos que se fabrican desde Chajarí van directamente a los clientes sin pasar por Tucumán.

Sostiene que, de acuerdo a lo dispuesto en el art. 214 de la Ley 5121, no correspondía efectuar percepción de ingresos brutos por operaciones respecto de las cuales no existía ningún factor de atribución de ingresos y gastos, atento que las operaciones fueron realizadas fuera de la jurisdicción, no existiendo ni ingresos ni gastos atribuibles a la jurisdicción de Tucumán.

Como prueba de ello, manifiesta que del propio CD adjuntado por la D.G.R. junto con la Resolución N° 369/16, se advierte que las operaciones que quedaron incluidas en el ajuste fueron realizadas con sujetos que no tienen alta en la D.G.R. Tucumán, y las mismas fueron realizadas desde la planta de Chajarí, Entre Ríos, por lo que no tuvieron sustento en la Provincia.

Del mismo modo, señala que del análisis de la planilla que se acompañó con el Acta de Deuda se advierte que la Administración incluyó en el ajuste a sujetos que se encuentran inscriptos como locales en la Provincia de Tucumán. Destaca que el organismo fiscal posee los estados de cuenta de dichos contribuyentes, en consecuencia, expresa que con solo ingresar a su propio sistema pudo haber verificado si el principal obligado ingresó o no el impuesto. Por consiguiente, afirma que el organismo fiscal conoce que los sujetos pasibles presentaron sus DDJJ y no computaron contra el impuesto a ingresar percepciones no efectuadas por El Carmen S.A.

Solicita que, previo a resolver, el Tribunal Fiscal ordene librar oficio a la D.G.R. a efectos de que ésta informe si los sujetos pasibles de las percepciones presentaron sus DDJJ del impuesto sobre los Ingresos Brutos en los períodos fiscales 3 a 12/2008 e ingresaron el débito en caso de corresponder.

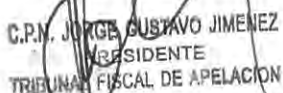
Finalmente, y en virtud de todo lo expuesto, pide se revoque la resolución recurrida.



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



III.- Que a fojas 1/5 del Expte. N° 684/926/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial, solicitando el rechazo del Recurso de Apelación y la confirmación de la resolución apelada.

En primer lugar, 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 la provincia, por lo que el acto administrativo en cuestión debe considerarse válido y ajustado a derecho.

Teniendo en cuenta el argumento impugnatorio referido a la solidaridad del agente y a un supuesto enriquecimiento sin causa por parte del Fisco, entiende que la pretensión del apelante no es otra que la de quedar liberado de su responsabilidad al demostrar que el obligado principal ingresó el tributo. Destaca que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco exige aportar prueba concluyente y contundente, lo cual afirma no sucede en el presente caso. En este sentido cita lo previsto en los artículos N° 98 y 120 del C.T.P.

Por otra parte, en relación a la jurisprudencia citada por el impugnante, señala que en los fallos "JOSÉ FARIAS E HIJOS SRL C/ PROVINCIA DE TUCUMÁN – DGR- S/ NULIDAD/REVOCACIÓN" y "BERCOVICH SACIFIA C/PROVINCIA DE TUCUMÁN –DGR- S/NULIDAD/REVOCACIÓN", la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán, se apartó de la doctrina sentada por la CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE LA NACIÓN sobre el tema en cuestión.

A continuación, respecto de la carga de la prueba en casos de agentes que omiten actuar como tales, manifiesta que el Máximo Tribunal de la Nación mantiene un criterio diferente al de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán. Así, se remite a lo sentenciado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación en el fallo "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI" y expresa que mediante el citado fallo dicho Tribunal confirmó lo resuelto en la causa "Cintafon S.R.L. s/impuesto", acerca del 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.

Por lo expuesto, sostiene que surge evidente el apartamiento de la Corte Provincial a los criterios establecidos en los precedentes jurisprudenciales emitidos por la Corte Suprema de Justicia de la Nación respecto del deber que le corresponde al agente que pretende liberarse de responsabilidad por incumplimiento a los regímenes de retención y/o percepción de tributos, ya que son ellos los que deber acreditar el ingreso del impuesto por parte del contribuyente.


En consecuencia, considera que la mencionada normativa y jurisprudencia son las que resultan aplicables para resolver el planteo.

Por otra parte, respecto al agravio relacionado con la determinación de la base imponible efectuada, incluyendo la totalidad de las ventas sin considerar que los productos que se fabrican en Chajarí, Entre Ríos, van directamente a los clientes de otras provincias, sin pasar por Tucumán; destaca que en la etapa de la fiscalización el funcionario actuante solicitó al Agente en reiteradas oportunidades que aporten constancias que justifiquen la no percepción y/o percepción con alícuota del 1,25% según lo previsto por la RG (DGR) N° 86/00, sus modificatorias y complementarias, dejando constancia del incumplimiento de las mismas y procediendo a solicitar las sanciones correspondientes. Además se solicitó mediante Requerimiento F.6005 N° 0001-00033428 que el Agente indique del Libro Ventas cuáles eran los puntos de venta relacionados a Tucumán y a Entre Ríos, a lo cual respondió en nota inserta a fs. 90 del expediente administrativo, que de ambos establecimientos *“se envían productos hacia los distintos puntos de ventas del país, razón por la cual ambos en conjunto se relacionan en dichos puntos de ventas”*; es decir, respondió de manera general sin indicar puntualmente cuáles eran los puntos de venta correspondientes a cada planta industrial, razón por la cual en la determinación de oficio se incluyó a la totalidad de operaciones del Libro Ventas.

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 684-926-2018  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 6 de 16



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

Señala que, en esta instancia el impugnante se limita en expresar su agravio de manera insuficiente, ya que continúa sin indicar cuáles son los puntos de ventas de Entre Ríos o cuáles son las operaciones del Libro Ventas que corresponden a dicha jurisdicción; tampoco aporta ningún tipo de documentación respaldatoria al respecto, ni ofrece prueba a fin de acreditar fehacientemente sus dichos.

Resalta que, con las meras manifestaciones efectuadas, el Agente no queda liberado de su responsabilidad del ingreso de la percepción omitida a practicar, ya que no se probó que el sujeto pasivo del tributo declaró y pagó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de cada una de las operaciones incluidas en la determinación de oficio atacada, con lo cual considera que no surgen modificaciones a la determinación practicada.

Respecto a la prueba ofrecida de librar oficio a la D.G.R., señala que la misma no fue ofrecida en la etapa impugnatoria encuadrándose en lo dispuesto en el art. 134° del C.T.P. Además, expresa que dicha prueba deviene improcedente y meramente dilatoria atento a que: a) la Autoridad de Aplicación desconoce si los clientes (sujetos pasivos) han ingresado el tributo que solidariamente se le reclama al Agente, y esto debido a que la Determinación de Oficio se practica en función al listado proporcionado por éste, el cual debe tener una vinculación cierta y efectiva con las facturas de compras emitidas por los contribuyentes directos, situación que conoce el Agente y eventualmente el sujeto pasible, pero no el fisco. b) Además, esa operación de compra del sujeto pasible, debe integrar la base declarada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y el gravamen por ella generado debe estar cancelado. c) Cabe aclarar que, el fisco si bien posee información contenida en los estados de cuenta de sujetos pasibles, la misma no permite constatar los conceptos detallados en párrafos precedentes, pues los estados de cuenta poseen información global respecto de la base imponible, alícuota y acreditaciones, pagos, etc., pero no un detalle de las operaciones incluidas en el armado, liquidación y pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con lo cual la D.G.R. no dispondría de esa información.


Además, manifiesta que en las presentes actuaciones no resulta posible efectuar ajustes por aplicación de la sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Provincia



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

de Tucumán en el expediente caratulado "Siner S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 18876/376-D-2012.

Destaca que, a los efectos de regularizar su obligación con el fisco provincial por el impuesto y períodos a que alude el Acta de Deuda cuestionada, por las percepciones no practicadas, el apelante se acogió en fecha 14.12.2012 a los beneficios del Régimen Excepcional de Facilidades de Pago Ley 8520, Plan Tipo 1181 N° 7051, conforme consta en autos.

Por lo expuesto, expresa que procedió a efectuar el análisis de las DDJJ rectificativas presentadas para los períodos en discusión (03 a 12/2008), con motivo del acogimiento al mencionado Plan de Pagos. A partir de dicho análisis se verifica que el agente presentó las declaraciones juradas rectificativas sin tener en cuenta lo determinado para cada sujeto pasible que conforma la determinación de oficio contenida en soporte óptico CD que le fuera notificada al agente.

Señala que, ante dicha situación y a los efectos de considerar lo ingresado en el plan de pagos, se procedió a descontar de la determinación de oficio practicada por montos globales los importes reconocidos en el citado plan, por lo que confeccionó "*Planilla Determinativa Acta de Deuda N°: A 1687-2012 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción – Etapa Impugnatoria*".

Finalmente, concluye que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente EL CARMEN S.A. en contra de la Resolución N° D 369-18, debiendo confirmarse la misma conforme "Planilla Determinativa N°: PD 1687-2012 Acta de Deuda N° A 1687-2012- Etapa Impugnatoria" que fuera notificada conjuntamente con la Resolución N° D 369-18. Hace reserva del caso federal.

IV.- A fs. 12/13 del Expediente N° 684/926/2018 obra Sentencia Interlocutoria N° 858/2018 de fecha 18.12.2018 dictada por este Tribunal, notificada el 12.02.2019, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia,