

SENTENCIA N° 460/19

Expte. N° 550/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 7 días del mes de Mayo 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 "S.A. VERACRUZ S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 550/926/2018 (Expte. DGR Nro. 48609/376/D/2017)" 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 368/370 el Dr. Leandro Stok, en carácter de apoderado de la firma S.A. Veracruz, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 249/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 12.06.2018 obrante a fs. 355/357. En ella se resuelve:

_ HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta contra el Acta de Deuda N° A 2823-2017, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmándose la misma conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2823-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 2823-2017 ETAPA IMPUGNATORIA";

_ INTIMAR, al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2823-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 2823-2017 ETAPA IMPUGNATORIA";

_ INTIMAR, al cumplimiento de los Intereses Resarcitorios resultantes de la nueva planilla titulada "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 2823-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS AGENTE DE PERCEPCION - ETAPA IMPUGNATORIA";

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

_DEJAR SIN EFECTO el Sumario Instruido N° M 2823-2017.

En su expresión de agravios plantea que:

_existe nulidad por vicios de procedimiento, ya que la carga procesal de averiguar los hechos reales que resulten necesarios para la correcta solución del caso corresponde a la Administración. Sin embargo en la resolución en crisis, la D.G.R reniega de que el agente no presentó la documentación suficiente para acreditar que las liquidaciones de venta fueron emitidas por los compradores de frutas a sus clientes y que dichos clientes además eran de extraña jurisdicción, cuando en realidad, el agente puso a disposición de los inspectores toda la documentación que se encontraba en la empresa, ya que por ser voluminosa no podía ser acompañada. El inspector no tuvo en cuenta la documentación puesta a su disposición en manifiesta violación al derecho de defensa;

_es evidente la contradicción que surge del propio texto de la resolución, ya que manifiesta ausencia de documentación, lo cual imposibilitó efectuar un análisis técnico concreto de todas las operaciones, pero a la vez, presume la existencia de operaciones en las cuales correspondía efectuar la percepción y además el monto sujeto a percepción. De ésta manera le resulta arbitrario que el fisco le determine una deuda como responsable solidario de manera presunta;

_el fisco cuenta con un aparato de inteligencia que lo posibilita a investigar a los posibles deudores. Tiene la posibilidad de verificar no sólo la documentación que puso a disposición el agente sino además, el cumplimiento del principal obligado, sin embargo no lo realizó. Sostiene que la pretensión de la Administración es transferir su deber ineludible de fiscalizar y verificar a un tercero, sin que la ley lo autorice en tal sentido;

_no resulta admisible, ni siquiera por la vía presuncional, que la Administración pretenda que el recurrente ingrese las percepciones que no realizó. La percepción

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

realizada genera un saldo a favor del percibido, que deducirá de la suma a pagar en concepto de impuesto a los ingresos brutos. En el caso de que no se le haya realizado ninguna percepción, en la liquidación del impuesto no podrá deducir tal concepto de la base, y por consiguiente ingresará la totalidad del impuesto. De ésta manera no existe razón jurídica que justifique que el agente de percepción ingrese una suma de dinero que ya fue pagada por el sujeto no percibido. Considera que en el peor de los casos, el agente de percepción que no actuó como tal deberá una multa por incumplimiento a una obligación formal;

_el artículo 33 de la Ley 5121 autoriza a determinar el impuesto sobre el agente de percepción, siempre y cuando se haya verificado previamente la falta de ingreso del impuesto por parte del principal obligado. Debe entenderse que se establece una condición: el agente de percepción que no haya actuado como tal deberá ingresar las sumas percibidas – de manera solidaria-, si el contribuyente no ingresó el impuesto en su justa medida. Es decir que existe responsabilidad solidaria sólo cuando exista deuda por parte de quien es el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria;

_como respecto del párrafo precedente, cita fallo del Máximo Tribunal Provincial: "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo LTDA. Vs. Provincia de Tucumán – D.G.R. – S/nulidad – revocación, sentencia N° 348/2015 de fecha 12.VI.15";

_de las constancias del expediente de referencia no surge que haya habido una integración de la relación jurídica tributaria, ni una participación activa del contribuyente para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida al agente como responsable solidario. Cita fallo de la Corte Suprema de Justicia de Tucumán "José Farías e hijos S.R.L. vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán (D.G.R.) s/nulidad /revocación";

_si bien la resolución en crisis excluye aquellas operaciones realizadas con sujetos pasibles que registran la presentación de las DDJJ en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la cancelación total de su obligación tributaria, sin embargo,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. DOSSE DONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

intima al agente el ingreso de intereses resarcitorios determinados desde la fecha de vencimiento de la DDJJ del agente hasta la fecha del efectivo ingreso del saldo resultante de la DDJJ del sujeto pasible;

_la D.G.R. pretende que el agente ingrese los intereses resarcitorios (obligación accesoria), de las percepciones omitidas (obligación principal), intereses que no son, ni fueron reclamados al contribuyente (obligado principal). El obligado principal al haber cancelado su deuda de manera espontánea, los intereses resarcitorios que podían haberse generado como consecuencia del pago tardío, se encuentran condonados por aplicación del artículo 91 de la Ley 5121;

_el Código Civil es claro: si no rige la obligación tributaria para el contribuyente principal, no rige para los deudores solidarios. Por lo tanto, extinta la obligación principal, ya nada se le puede reclamar al agente;

_solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. A fojas 1/5 del Expte. N° 550/926/2018 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:

_resulta evidente la improcedencia de los argumentos a los fines de lograr la nulidad de la Resolución N° D 249-18. La sanción de nulidad, reviste tal gravedad que se requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia que haya provocado menoscabo o lesión cierto en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada. Siendo insuficiente los argumentos utilizados, rechaza el planteo de nulidad;

_con respecto al título "inexistente solidaridad" y a la aplicación en autos de las causas "Farías" y "Bercovich" (postura de la Corte Suprema de Justicia de la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POYSE POYSE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Provincia de Tucumán), la pretensión del recurrente es la de quedar liberado de responsabilidad al manifestar que el obligado principal ingresó el tributo. Para resolver tal planteo, se debe determinar si los contribuyentes, obligados principales, ingresaron o no el impuesto que les correspondía. La carga de la prueba, según la normativa y lo manifestado por la Corte Suprema de Justicia de la Nación, corresponde al apelante. (fallo "San Juan S.A. y "Cintafon S.R.L.). La D.G.R. sostiene que éstas últimas son las que corresponde aplicar al caso;

_el agente se agravia por falta de integración de la relación jurídica tributaria manifestando que no existe una participación activa del contribuyente para establecer la existencia de una deuda. El fisco sostiene que al momento de emitir el Acta de Deuda se tuvo en cuenta el criterio del T.F.A. que surge de la sentencia "Siner S.A.", por lo cual la D.G.R. rechaza el planteo efectuado ya que se cumplió con el criterio del Tribunal y no corresponde ni resulta necesaria la pretendida integración;

_ el fisco consideró en la Determinación de Oficio la información disponible en su sistema respecto de cada sujeto pasible (contribuyente directo del gravamen) en cada operación incluida en el soporte óptico de CD notificado conjuntamente con el acto atacado, razón por la cual, el agente contó con la información al respecto de cada operación realizada con cada sujeto posible en cuanto a la presentación de la declaración jurada y pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en cada uno de los períodos incluidos en la determinación de oficio;

_En lo que respecta a los intereses resarcitorios, rechazados por el agente, la D.G.R. confirma la procedencia de los mismos. Sostiene que los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, por lo que constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias;

_Cita fallo del Tribunal Fiscal de la Nación que manifiesta: "*Los intereses surgen sin necesidad de interpelación alguna, no siendo necesario un juicio o sumario*

previo, ni la constitución en mora del deudor". Expresa que el agente no ofrece prueba alguna ni tampoco realiza referencia a ninguna circunstancia que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable. Por lo tanto, corresponde rechazar su pretensión;

_Concluye que el agente S.A. Veracruz debió actuar como Agente de Percepción por la totalidad de operaciones sujetas a percepción con encuadre y dentro del marco establecido por la RG (DGR) N° 86/00 y sus modificatorias. Desestimando los planteos formulados y confirmando la Resolución N° D 249-18.

En mérito a ello, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el agente contra la Resolución N° D 249/18 de fecha 12/06/2018, debiendo confirmarse en su totalidad.

III. A fojas 11/12 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.

Con respecto al agravio expuesto por el contribuyente de la Nulidad de la Resolución apelada, cabe precisar que la sanción de nulidad, reviste tal gravedad, que se requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal que haya, a su vez, provocado un menoscabo o lesión cierto en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada.

Considera que el acto es nulo debido a vicios en el procedimiento. Sostiene que la DGR no tuvo en cuenta la documentación puesta a disposición del inspector, cuando en autos no existe nota o acta que justifique sus dichos. En el expediente no consta tal situación, sólo hay requerimientos de pedido de documentación y

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

actas informando incumplimientos de los mismos. Por lo que no se hace lugar al agravio planteado.

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.

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.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. PONSÉ PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

- 2) Enajenarse parcialmente en el mes de compra, y el resto en los periodos posteriores.
- 3) Enajenarse totalmente en periodos 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.

La D.G.R. procedió a la aplicación de éste criterio al momento de emitir el Acta de Deuda. En la misma 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.

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. *"Los intereses surgen sin necesidad de interpelación alguna, no siendo necesario un juicio o sumario previo, ni la constitución en mora del deudor."* ("Valle de las Leñas S.A." – Sala C – 29/11/02 Tribunal Fiscal de la Nación.

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente S.A. Veracruz, CUIT N° 30-67997929-5, 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,

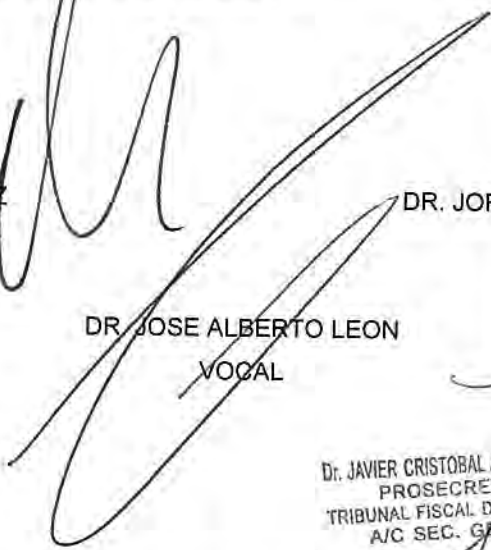
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

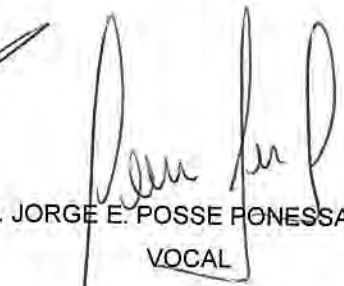
- 1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente S.A. Veracruz, CUIT N° 30-67997929-5, contra la Resolución N° D 249/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 12.06.2018, atento a los considerandos que anteceden.
- 2. REGISTRAR, NOTIFICAR**, -oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados- y **ARCHIVAR**.

M.F.J.

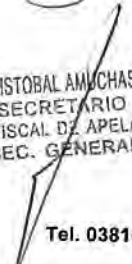
HACER SABER


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


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMICHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL