

SENTENCIA Nro. 644 119

Expte. N° 366/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...2...días del mes de...Julio... de 2019 se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente); Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "CASTILLO S.A.C.I.F.I.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 366/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 2.651/376/C/2018).-

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- El contribuyente CASTILLO S.A.C.I.F.I.A., CUIT N° 30-52940352-2, deduce Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° A 370/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/02/2018 obrante a fs. 20 del Expediente D.G.R. N° 2.651/376/C/2018. En ella se resuelve NO HACER LUGAR al pedido de Devolución efectuado por intermedio de su apoderado.-

Sostiene que la resolución incurre en un error conceptual. Indica que la pretensión de repetición se refiere a los fondos que tuvo que abonar sobre los resúmenes de cuenta emitidos a sus clientes, y no sobre las liquidaciones practicadas a los comercios adheridos al sistema de tarjeta de crédito.-

Expresa que de acuerdo a la documentación acompañada en CD, desde el periodo 1/2016 a 4/2017, efectuó pagos a la jurisdicción Tucumán en concepto de impuesto de sellos, por operaciones que corresponden íntegramente a la jurisdicción de la Provincia de Jujuy. Afirma que la pretensión se origina en resúmenes de cuenta emitidos en la jurisdicción Jujuy a titulares de la tarjeta que tienen domicilio en esa provincia, donde también se abonan los saldos correspondientes.-

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Concluye solicitando se revoque la resolución impugnada y se haga lugar a la repetición solicitada.-

II.- A fs. 01/03 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.-

Expresa que el contribuyente incurre en una confusión normativa. Indica que al referirse a la Resolución General (DGR) N° 53/02, en realidad transcribe parte del texto correspondiente a la Resolución General (DGR) N° 23/02. Agrega que esta última dispone un régimen de retención anual de ingreso anticipado mensual aplicable a los sujetos que desarrollen actividad en la Provincia de Tucumán, para el impuesto sobre los Ingresos Brutos.-

Sostiene que el apelante carece de legitimación activa como Agente de Retención del tributo, debiendo la solicitud ser interpuesta por el contribuyente o interviniente en el acto, contrato y operación gravada con el tributo, y no por el responsable de su ingreso al fisco. Expresa que si Castillo S.A.C.I.F.I.A. en calidad de agente de retención depositó las sumas retenidas, la vía de la repetición queda expedita –en caso de corresponder- solo a favor del contribuyente retenido, que es el sujeto incidido por el gravamen.-

Afirma que la División Sellos realizó un análisis del documento en formato *pdf* acompañado como prueba, concluyendo que los datos no revelan siquiera el instrumento que diera origen al importe que presuntamente constituye la retención por cliente, por lo que no resulta relevante a los efectos del análisis de la cuestión planteada.-

Concluye solicitando que no se haga lugar al recurso deducido, y en consecuencia se confirme la Resolución N° A 370-18.-

III.- A fs. 07/08 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 942/18, donde se declara la cuestión de puro derecho.-

IV.- Corresponde señalar que la pretensión de repetición esgrimida por el contribuyente, tanto en su presentación original como en su recurso de apelación; se presenta lacónica e imprecisa.-

En su escrito introductorio (fs. 01 Expte. D.G.R. N° 2.651/376/C/2018) sugiere que el monto reclamado procedería de percepciones realizadas a los

usuarios de las tarjetas de crédito al momento de emitir los resúmenes de cuenta; sumas luego ingresadas al fisco. Al respecto sostiene que tanto las operaciones contenidas en los resúmenes, como los clientes a los que dichas operaciones pertenecen y la emisión de los propios resúmenes; carecen de sustento territorial respecto del impuesto de sellos.-

En su escrito recursivo, el impugnante afirma que la repetición se originaría en el impuesto que debió abonar *"sobre los resúmenes de cuenta emitidos a los clientes"*. Sostiene que dichas sumas no habrían sido pagadas por los usuarios de la tarjeta sino por el propio apelante; quien habría soportado el impuesto de sellos de iure y de facto.-

El sistema de Tarjeta de Crédito ha sido descrito de la siguiente manera:

a) Una entidad emisora emite a favor del cliente una tarjeta dotada de una codificación especial y exclusiva que permite individualizarla. b) El usuario de la tarjeta puede adquirir bienes o servicios de los proveedores adheridos mediante la presentación de la tarjeta. c) Periódicamente, cada proveedor remita a la entidad emisora una liquidación o resumen con el total de las facturas o cupones correspondientes a las operaciones que se han concluido durante ese período con los usuarios; y aquella entidad, dentro de los plazos convenidos, pagará al proveedor el precio de tales operaciones, descontando un porcentaje en concepto de comisión por la organización y administración del sistema. d) El usuario, a su vez, recibe periódicamente una liquidación o resumen que le envía la entidad emisora y que incluye el precio de todos los consumos o gastos efectuados durante el período inmediato anterior a la fecha de liquidación, los cargos que resulten de la utilización del sistema; cuyo monto deberá abonar respetando la forma, condiciones y plazos establecidos. De la precedente descripción es posible advertir que son tres las especies de relaciones jurídicas que se establecen entre los distintos sujetos: 1) Entre la entidad emisora y los usuarios; 2) Entre la entidad emisora y los proveedores y 3) Entre los usuarios y los proveedores. (Wayar, Ernesto Clemente; "Tarjeta de Crédito y Defensa del Usuario"; Ed. Astrea; Pg. 9).-

De acuerdo a la descripción del sistema, el emisor paga al proveedor los consumos del cliente o usuario y envía a éste un resumen que incluye sus consumos y demás cargos, que el cliente debe abonar.-

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

De acuerdo a los dichos del peticionante, la solicitud de repetición corresponde al impuesto de sellos derivados de la emisión de resúmenes correspondientes a la relación emisor-usuario de la tarjeta.-

Ente los sujetos pasivos de la obligación tributaria podemos distinguir el obligado por deuda propia y los obligados por deuda ajena (art. 26 C.T.P.). El primero es el contribuyente, quien verifica el hecho imponible y resulta el destinatario legal del tributo. Los segundos son aquellos que sin tener el carácter de contribuyentes, no son realizadores del hecho imponible; pero por disposición expresa de la ley, deben cumplir las obligaciones atribuidas a aquellos, como consecuencia de un vínculo jurídico o económico con el contribuyente (art. 29 C.T.P.).-

Dentro de esta última categoría se encuentran los agentes de retención y percepción.-

El agente de retención es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este deber recibir, lo que le da la posibilidad de detraer lo que corresponde en concepto de tributo. El agente de percepción es el que por su profesión, oficio, actividad o función, le presta al contribuyente un servicio o le transfiere un bien, por el que recibe un monto dinerario al cual adiciona el tributo, que luego ingresa al fisco. (García Belsunce, Horacio; "Tratado de la Tributación – Derecho Tributario"; Ed. Astrea; Tº 1; pg. 149).-

En su actividad de intermediación en el crédito, el emisor de la tarjeta podría revestir la calidad de agente de retención o de percepción, según el sujeto en el que definitivamente incida el tributo (usuario o proveedor).-

De *lege lata*, la categorización tributaria del emisor y del usuario del sistema de tarjeta de crédito resulta clara en el derecho provincial. El art. 247 in fine C.T.P. establece: "*En las operaciones realizadas a través de Tarjetas de Crédito o Compra, el impuesto estará a cargo de los usuarios de dichas tarjetas*". A su turno el art. 257 C.T.P. establece "*En los contratos que suscriban las entidades financieras con sus clientes para la utilización por parte de éstos de las tarjetas de crédito o compra, la base imponible para la determinación del impuesto estará constituida por el total estimado de comisiones y otros cargos fijos o variables que los usuarios asuman como contraprestación para la utilización de*

las mismas. También están sujetos al pago de este impuesto las liquidaciones o resúmenes periódicos que las entidades emisoras de tarjetas de crédito o de compra produzcan conforme a la utilización que cada usuario efectúe de ellas y la base imponible estará constituida por las compras, cargas financieras, intereses punitivos, cargos por servicios, adelantos de fondos y todo otro concepto incluido en la liquidación o resumen, con excepción de los saldos remanentes de liquidaciones correspondientes a periodos anteriores. El impuesto será liquidado por la entidad emisora”.-

El impuesto de sellos correspondiente a los resúmenes periódicos remitidos por el emisor a sus clientes -cuya repetición solicita el apelante- estuvo a cargo de los usuarios de las tarjetas de crédito. La función de la entidad emisora solamente consistió en liquidar el tributo.-

De lo dicho se colige que la mencionada entidad no reviste el carácter de contribuyente del impuesto. Dicho carácter está legalmente asignado al usuario o cliente, en cuyo patrimonio incide el tributo.-

Respecto del carácter de terceros de los obligados por deuda ajena se ha decidido: “El artículo 30 de la Ley 5.121 establece que ‘son responsables solidarios en calidad de representantes, las personas que administran o dispongan de bienes de los contribuyentes, los que participen por sus funciones públicas, o por su oficio o profesión en la formalización de actos u operaciones que este código o leyes especiales consideren como hechos imposables. Dicha responsabilidad no se hará efectiva si se probara que se ha procedido con la debida diligencia’. A pesar de que en el texto del citado artículo surge nítidamente la figura de los agentes de retención, percepción o recaudación, la normativa citada se ocupa especialmente de ellos en el artículo 32, donde destaca que van a actuar como tales los sujetos ‘que por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos y operaciones en las cuales puedan efectuar la retención, percepción o recaudación del tributo correspondiente’. Estos no son titulares de la relación económica que genera el hecho imponible y produce el acaecimiento de la obligación de pagar el tributo al Fisco, sino que por lo contrario se trata de terceros ajenos a dicha relación, pero a quienes la ley, por su vinculación directa con el contribuyente (económica, administrativa, etc.), designa como sujetos para cumplir las obligaciones de aquel. La finalidad de estas figuras atiende a que el Fisco se asegure mejores

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE ANTONIO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

posibilidades de lograr el efectivo ingreso de la obligación tributaria correspondiente, al poner en cabeza de un tercero, ajeno a la relación económica principal, una obligación que actúa como una verdadera garantía de cobro. Así lo define expresamente el artículo 29 del Código Tributario cuando expresa que responsables son las personas que sin tener el carácter de contribuyentes deben, por disposición expresa de la ley, cumplir las obligaciones atribuidas a estos". Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo - Sala 1, in re "Alto Paraná s.a. vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ Nulidad-Revocación"; Sentencia N° 965 del 07/12/2018.-

En consecuencia el apelante carece de legitimación para solicitar la restitución de fondos que no emanaron de su patrimonio. El emisor de la tarjeta de crédito no es titular de la relación económica que genera el hecho imponible y que produce el acaecimiento de la obligación de pagar el tributo al Fisco, sino que por lo contrario se trata de un tercero ajeno a dicha relación, a quien la ley, por su vinculación económica directa con el contribuyente, designa como sujeto que liquida el tributo. El impuesto jurídica y fácticamente incide sobre el patrimonio del usuario de la tarjeta.-

Por otro lado, el apelante tampoco ha invocado la existencia de un perjuicio personal y diferenciado, emanado del cumplimiento de las obligaciones legales consistentes en liquidar el impuesto de sellos a cargo de los usuarios de las tarjetas de crédito.-

Respecto de los requisitos para solicitar la repetición de impuestos por parte de los obligados por deuda ajena se ha decidido: *"El agente de retención sólo se encuentra autorizado a demandar la repetición de impuestos regidos por la ley 11.683 en los supuestos en los que el cumplimiento del deber que la legislación les impone ha derivado en un perjuicio personal"*. Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Asociación de Socios Argentinos de la OTI c/ Dirección General Impositiva s/Repetición D.G.I.", Sentencia del 03/04/2001 (Fallos 324:920).-

Sin perjuicio de lo dicho, el apelante no ha cumplido con la carga de acreditar los hechos en los que funda su pretensión de repetición.-

Al momento de deducir la acción de repetición el apelante solo ofreció prueba documental. Dicha prueba consistente en una planilla de 3.368 fs., contenida en soporte óptico (fs.15); donde solamente consigna los datos:

"Cliente"; "Documento"; "Base Imponible"; "Sello pag.Tuc." y "Sello pag.Jujuy", sin ninguna otra referencia sustento documental.-

Asimismo acompañó copias simples de resúmenes correspondientes a cuatro usuarios de tarjeta de crédito, de los cuales surgiría que el emisor les realizó diversas percepciones en concepto de "debito por sellado".-

Al deducir el presente recurso no ofreció nuevos medios de prueba.-

Considera este Tribunal que pesa en cabeza del solicitante la responsabilidad de acreditar los extremos legales que justifican la repetición.-

La carga de la prueba se encuentra regulada por el art. 302 del CPCCT, de aplicación supletoria a este procedimiento, por disposición del art. 129 CTP. La primera de las normas mencionadas establece: *"Incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez no tenga el deber de conocer. Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma que invocara como fundamento de su pretensión, defensa o excepción"*.-

En el presente procedimiento, el peticionante no producido prueba alguna que acredite los presupuestos establecidos por el art. 140 C.T.P. para la procedencia de la repetición que solicita.-

Respecto del incumplimiento de la carga de la prueba se ha decidido: *"Ha destacado esta Corte Suprema de Justicia que a tenor de lo dispuesto por el art. 308 (actual 302) del CPCC, incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido, y cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho del dispositivo que invoque como presupuesto de su pretensión, defensa o excepción. De esta forma, el digesto procesal local ha adoptado como criterio para distribuir la carga de la prueba, aquél que atiende a la posición en que se encuentra cada una de las partes con respecto a la norma jurídica cuyos efectos le son favorables en el caso concreto (cfr. CSJTuc., sentencia N° 79 del 27/02/2001). 'No interesa, para esta teoría, la condición actora o demandada asumida por cada parte ni la naturaleza aislada del hecho sino los presupuestos fácticos de las normas jurídicas, de manera tal que cada una de las partes se halla gravada con la carga de probar las menciones de hechos contenidas en las normas con cuya aplicación aspira a beneficiarse, sin que interese el carácter constitutivo, impeditivo o extintivo de tales hechos'* (cfr. *Palacio-Alvarado Velloso, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación*).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JOSE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

pg. 368) (CSJT, “Felman, Salomón vs. Braude, Manuel y otro s/Cobro (Ordinario)”, sent. n° 263 del 30/04/2004). En el mismo sentido, se sostuvo que ‘La carga probatoria es un imperativo del propio interés, con lo cual su incumplimiento supone soportar el riesgo de dejar indemostrado el hecho que convenga al interés de la parte remisa’ (CSJT, “Richardet Arnoldo Julio vs. Marquez Antonio Ramon S/Desalojo”, sent n° 550 del 28/06/2000)”. Excma. Corte Suprema de Justicia - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re “Zeitune Isabel Sara vs. Caja de Previsión y Seguridad Social de Abogados y Procuradores de Tucumán s/ Sumario”, Sentencia N° 1565 del 13/12/2016.-

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente CASTILLO S.A.C.I.F.I.A., CUIT N° 30-52940352-2 en contra de la Resolución N° A 370/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 22/02/2018, y en consecuencia confirmar la misma en todas sus partes, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, CPN Jorge Gustavo Jiménez, vota en idéntico sentido.-

El señor vocal **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Gustavo Jiménez, vota en igual sentido.-

Visto el resultado del presente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

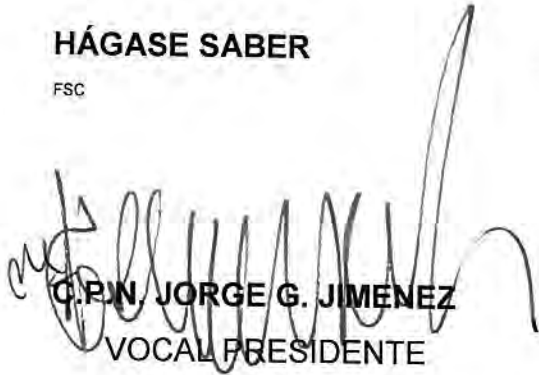
RESUELVE:

1. NO HACER LUGAR a la Demanda de Repetición deducida por el contribuyente **CASTILLO S.A.C.I.F.I.A.**, CUIT N° 30-52940352-2, en contra de la Resolución N° A 370/18, de fecha 22/02/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todas sus partes, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

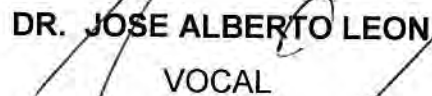
2. REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.-

HÁGASE SABER

FSC


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


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI:


DR. JAVIER CRISTOBAL ASUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL

