

SENTENCIA Nro. 719 119

Expte. N° 798/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 11 días del mes de Septiembre 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, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **"SANTISTA ARGENTINA S.A. s/ Recurso de Apelación"** Expediente N° 798/926/2018 (Expte. DGR N° 27952-376-D-2013) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 1/17 del expediente N° 798/926/2018 se presenta el contribuyente, por medio de apoderado, e interpone recurso de apelación en contra de la Resolución N° D 533/18 de fecha 31/10/2018, dictada por la Directora General de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de ella, la DGR resolvió hacer lugar parcialmente a la impugnación interpuesta por la firma Santista Argentina S.A. en contra del Acta de Deuda N° A 356-2013 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Percepción.

Como agravios que fundamentan su apelación, el contribuyente plantea, en primer lugar, la nulidad de la resolución por considerar que se ha cometido una arbitrariedad en la apreciación de la prueba.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Alega, al respecto, que el organismo fiscal habría limitado el valor probatorio de las constancias arrojadas por el contribuyente, y no hizo ningún mérito de la prueba aportada, lo que a su entender viola su derecho de defensa.

En segundo lugar, el contribuyente se agravia que no se haya considerado la existencia de ventas realizadas fuera de la jurisdicción de la Provincia de Tucumán. Al efecto, alega que la resolución apelada, si bien reconoce que no correspondería la percepción respecto de sujetos que son contribuyentes locales en otra jurisdicción, o inscriptos en el Convenio Multilateral sin alta en Tucumán, o que asignan un coeficiente menor a 0.10, lo cierto es que el apelante entiende que se habría desechado la prueba ofrecida sin ningún sustento.

Concretamente se agravia de la consideración de la prueba efectuada por el organismo fiscal a este respecto, tildándola de parcial. Asimismo, efectúa un abundante análisis sobre el ámbito espacial de aplicación del impuesto con cita de jurisprudencia y doctrina.

En tercer lugar, el apelante plantea que al ajuste practicado se basa en presunciones consistentes en presumir que la totalidad de las operaciones de venta realizadas por su mandante resultan pasibles de percepción. Plantea que, de ese modo, según el criterio del organismo fiscal, la realización de una venta de mercadería que en alguna fase del proceso productivo – distributivo pasó por la jurisdicción Tucumán hará nacer la obligación de percibir en todos los casos, salvo que se demuestre lo contrario.

En cuarto lugar, el apelante plantea la existencia de una sentencia de la Cámara Contencioso Administrativa de Tucumán en un caso análogo al presente. A tales efectos, transcribe ciertos pasajes de la sentencia recaída en autos "Tavex Argentina S.A.", de fecha 31 de marzo de 2016.

En quinto lugar, el apelante plantea que no puede existir responsabilidad solidaria respecto de una obligación inexistente. En ese sentido, alega que la pretensión

fiscal excede su propia jurisdicción al pretender aplicar una percepción sobre sujetos que nos realizan actividad en el ámbito provincial.

A tales efectos, destaca la relevancia de la distinción entre el sujeto pasivo del tributo como destinatario legal de él, del sujeto pasivo de la obligación tributaria como la persona individual o colectiva a cuyo cargo pone la ley el cumplimiento de la prestación y que puede ser el deudor principal o un tercero.

Por medio de citas doctrinarias, el apelante enfatiza que su parte no puede encontrarse válidamente obligada a realizar percepciones a sujetos que no realizan actividad alguna en el ámbito de la Provincia de Tucumán.

A este respecto, el apelante concluye que la pretensión del organismo de desechar parte de la prueba ofrecida en base a meras objeciones formales carece de sustento a poco que se repare en que Santista puede demostrar por cualquier medio que los pretendidos contribuyentes no adeudan impuesto alguno en la jurisdicción Tucumán, al no realizar actividades aquí.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Agrega, a su tiempo, que su parte ha demostrado que los clientes respecto de los cuales se imputa la omisión de percibir no se encuentran obligados a ingresar el impuesto sobre los ingresos brutos en la jurisdicción Tucumán, en tanto no realizan actividad en la jurisdicción; lo que equivale a decir que no hay impuesto a ingresar al fisco. Esa situación, agrega, coloca al apelante en idéntica posición que el agente que demuestra el ingreso por el obligado principal del gravamen en su justa medida.

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

A mayor abundamiento, el apelante aduce que conforme surge de las actuaciones administrativas, no se habría dado participación a los clientes (contribuyentes responsables por deuda propia) en el presente proceso de determinación de oficio; y más aún, que el fisco no habría siquiera acreditado que se haya iniciado algún tipo de fiscalización a los clientes (que serían los contribuyentes u obligados por deuda propia).

En sexto lugar, el apelante plantea la existencia de un enriquecimiento sin causa por parte del fisco, y reclama la aplicación del llamado principio de las cargas probatorias dinámicas. Efectúa extensas citas doctrinarias y jurisprudenciales que damos aquí por reproducidas en honor a la brevedad.

En séptimo lugar, el apelante se agravia de una ilegal aplicación de alícuotas. Alega que la Dirección General de Rentas ha considerado aplicable a “contribuyentes locales a la alícuota del 2.5%, o sean inscriptos en Régimen de Convenio Multilateral con sede o alta en la misma a la alícuota del 1.25%”.

Agrega el apelante que la duplicación de la alícuota correspondiente a la percepción no resulta aplicable a los periodos 6/2009 y 12/2009, por cuanto la posibilidad de aplicar a la percepción el doble del porcentaje correspondiente fue incorporada a la RG 86/2000 recién en fecha 09/09/2009, por medio de la Resolución 46/2009.

Al efecto, distingue que el texto vigente durante los periodos 06/2009 a 09/2009 no preveía ninguna hipótesis de duplicación de la alícuota; y que por las posiciones 10/2009 a 12/2009 solamente resultaría aplicable la duplicidad de porcentaje si la responsable solidaria (Santista) no hubiera acreditado la condición de los contribuyentes que hacen procedente la aplicación de las alícuotas objetadas por el organismo.

En octavo lugar, el apelante plantea la improcedencia del ajuste efectuado por diferencias de bases imponibles. Al efecto alega la existencia de un error involuntario del organismo en la aplicación de la normativa, al considerar la modificación introducida por el inciso 1) del artículo 1) de la Resolución General (DGR) N° 201/2009, el cual se aplicación –según refiere- a partir del 01/02/2010, con lo cual no es aplicable al caso de Santista.

En noveno lugar, el apelante plantea la improcedencia del reclamo de intereses. Explica que, aun en el hipotético caso en que se confirme el ajuste y proceda la determinación del impuesto, deberá observarse que en tanto la mora no resulta

reprochable al contribuyente, no corresponde la aplicación de intereses. A tales efectos, hace referencia a lo dispuesto en el art. 888 del Código Civil y Comercial.

Finalmente, el apelante ofrece prueba documental (en su poder y en poder de la demandada) y hace la pertinente reserva del caso federal.

II.- A fs. 244/252 del Expte. 798/926/2018 comparece la representación del organismo fiscal, contesta el traslado conferido en los términos del art. 148 del CTP, solicita el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de la resolución en crisis.

En primer lugar, con respecto a la nulidad planteada, destaca que dicho agravio solo constituye una simple expresión de disconformidad con la metodología aplicada, que no existe interés en la pretensión de nulidad incoada, y que los argumentos ensayados son insuficientes.

En segundo lugar, con respecto al agravio fundado en la existencia de ventas realizadas fuera de la jurisdicción de la Provincia de Tucumán y a que el ajuste practicado se basa en presunciones consistentes en presumir que la totalidad de las operaciones de venta realizadas resultan pasibles de percepción, el organismo fiscal, luego de recordar la normativa aplicable y las conclusiones del acta de deuda, afirma que la recurrente no logró acreditar su argumento central, relativo a que los bienes que vende Santista son recibidos por sus clientes en sus establecimientos sitios en extraña jurisdicción.

Alega que habiéndose abierto a pruebas el expediente, el recurrente no logró aportar información suficiente y necesaria que permita constatar los argumentos mencionados.

En tercer lugar, con respecto al agravio relativo al citado precedente de la Cámara Contencioso Administrativa, el organismo fiscal entiende que la analogía invocada no es tal, que en los presentes actuados no se encuentra acreditado el extremo expuesto en el extracto invocado, ello es, que las ventas hechas a sujeto que no

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

tienen sustento territorial en la Provincia de Tucumán y que los gastos de flete corrieron por su cuenta.

En cuarto lugar, con relación al agravio relativo a que no puede existir responsabilidad solidaria respecto de una obligación inexistente y relativo a que en el caso se verificaría la existencia de un enriquecimiento sin causa por parte del fisco, la representación del organismo fiscal plantea que se trata de cuestiones de hecho y prueba, de modo tal que la mera mención de esas argumentaciones no resulta suficiente para tenerla por acreditadas.

En quinto lugar, con respecto al agravio fundado en una ilegal aplicación de alícuotas, el organismo fiscal resalta que en la etapa administrativa misma ya se efectuaron los correspondientes ajustes y se dejó sin efecto la aplicación del doble de la alícuota de percepción.

En sexto lugar, con relación al agravio fundado en la improcedencia del ajuste efectuado por diferencias de bases imponibles, el organismo fiscal plantea que las bases imponibles consideradas en la determinación de oficio corresponden en su totalidad a importes netos, emergentes del libro IVA Ventas identificados en el mismo como Neto Gravado.

En séptimo lugar, con relación al agravio fundado en la improcedencia del reclamo de intereses, el organismo fiscal plantea que ellos son una consecuencia de la relación jurídica preexistente; esto es una deuda tributaria del contribuyente o responsable en este caso, de manera que acreditado en autos su incumplimiento, los intereses se derivan como resultado lógico de tal situación.

Finalmente, la representación del organismo fiscal ofrece pruebas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 258 del expediente obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N°445/19, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la

causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151º del C.T.P.

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° D 533/18, dictada con fecha 31/10/2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

IV.1. Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el organismo fiscal inició oportunamente sobre el contribuyente SANTISTA ARGENTINA S.A. una fiscalización tendiente a controlar el cumplimiento de su carácter de agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Luego de ciertos requerimientos de información y documentación (los que fueron evacuados), la fiscalización se centró principalmente en la supuesta falta de cumplimiento total a su rol de agente de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos frente a la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, relativos a los periodos fiscales 6/2009 a 12/2009.

IV.2. Sentado lo que antecede, a continuación me avocaré al análisis de las cuestiones de fondo discutidas en estos actuados.

Adelanto mi opinión en el sentido que la posición sustentada por la DGR debe prosperar.

En efecto, no encuentro que los agravios esgrimidos por la apelante tengan razones suficientes como para modificar la resolución apelada.

Con respecto al primero de los agravios esgrimidos, ello es el planteo de nulidad de la Resolución n° D 533-2018, no observo elementos de hecho que ameriten la anulación del acto.

No veo un vicio manifiesto e indubitable que vulnere los intereses públicos colectivos.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POBIE PROFESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por el contrario, observo un acto fundado en los antecedentes de hecho del expediente y, principalmente, veo un acto motivado.

Las pruebas ofrecidas por el contribuyente en la instancia administrativa – principalmente la prueba pericial- fueron todas ellas producidas en esa instancia, y sus conclusiones fueron tenidas en mira por la administración fiscal momento del dictado del acto.

De modo que, en mi opinión, no ha existido arbitrariedad en la apreciación de la prueba, por lo que considero que este agravio solo constituye una simple disconformidad con la decisión adoptada en el caso.

Con respecto al segundo y al tercero de los agravios formulados, aquellos fundados en la existencia de ventas realizadas fuera de la jurisdicción de Tucumán y que el ajuste presume que todas las operaciones de venta realizadas son susceptibles de percepción, coincido con la representación fiscal cuando afirma que el recurrente no logró en ninguna de las instancias administrativas (y tampoco en ésta) acreditar su argumentación principal relativa a: *“que los bienes que vende SANTISTA son recibidos por los clientes en sus establecimientos sitos en extraña jurisdicción”*.

En efecto, los remitos agregados en el expediente (con los que solo se realizan un muestreo) no son suficientes para acreditar esos dichos. Solo con ellos no es suficiente para acreditar el circuito completo con respecto a la mercadería.

Lo mismo cabe decir respecto de la prueba pericial contable producida en la instancia administrativa, la que solo se centró en enumeración de contribuyentes con coeficiente menor a 0.10, contribuyentes sin alta en Tucumán, domicilio de los clientes, lugar de entrega de mercadería, y detalle de facturas; pero sin realizar una conexión entre todas esa información que pueda tener relevancia en estos actuados, y/o la demostración de su relevancia en la acreditación de su tesis central.

Más aun, cabe destacar que en la instancia de este Tribunal el agravio se ha centrado solo en afirmar la supuesta falta de considerar, pero no ha intentado siquiera acreditar sus dichos, al no ofrecer ninguna medida probatoria adicional.

Con respecto al agravio relativo a la existencia de un precedente de la Cámara Contencioso Administrativa, coincido con el organismo fiscal en el sentido que la analogía invocada no es tal. En efecto, en los presentes actuados no se encuentra suficientemente acreditado el extremo expuesto en el extracto invocado, ello es, que las ventas hechas a sujeto que no tienen sustento territorial en la Provincia de Tucumán y que los gastos de flete corrieron por su cuenta. La prueba rendida en la instancia administrativa no es suficiente para acreditar los extremos invocados; y en esta instancia, como dijimos más arriba, ningún esfuerzo probatorio se ha realizado.

Con respecto a los agravios relativos a que no puede existir responsabilidad solidaria respecto de una obligación inexistente y relativo a que en el caso se verificaría la existencia de un enriquecimiento sin causa por parte del fisco, coincido con el organismo fiscal en el sentido de que se trata de cuestiones de hecho y prueba íntimamente conectada con la demostración de los agravios anteriormente tratado; de modo tal que la mera mención de esas argumentaciones no resulta suficiente para tenerla por acreditadas. Y, nuevamente, ningún esfuerzo probatorio se ha intentado en esta instancia.

Con respecto al agravio fundado en la existencia, en el caso, de una ilegal aplicación de alícuotas, observo que en la misma resolución apelada ya se ha efectuado una depuración de esa circunstancia, ya que se ajustaron las alícuotas aplicadas a los sujetos inscriptos en el impuesto en Tucumán, eliminando la duplicidad. Si en la interpretación del apelante aun cabe efectuar alguna corrección, debió indicarla concretamente y no solo limitarse a efectuar consideraciones genéricas al respecto.

Con relación al agravio fundado en la improcedencia del ajuste efectuado por diferencias de bases imponibles, advierto que no se entiende cabalmente en qué

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSSE POMESE
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

finca la queja concreta. El organismo fiscal aduce que se tomó como base el importe "neto gravado", y el apelante no ha realizado ningún esfuerzo interpretativo para explicar y/o para demostrar su posición; y solo se ha limitado a invocar que el organismo fiscal aplicó erróneamente la normativa.

Finalmente, con relación al agravio fundado en la improcedencia del reclamo de intereses, solo cabe destacar que habiéndose descartado la procedencia de todos los agravios anteriores, deviene también improcedente esta argumentación ya que no se ha logrado rebatir eficientemente la pretensión del organismo fiscal respecto a la deuda de base.

V. Pues bien, por las consideraciones que anteceden, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: I. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto SANTISTA ARGENTINA S.A. y, por consiguiente, confirmar la Resolución D 533/2018 de fecha 31/10/2018.

El señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo: que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

El señor Vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo: que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

Artículo 1º: NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto SANTISTA ARGENTINA S.A. CUIT 30-52243765-0 y, por consiguiente, confirmar la Resolución D 533/2018 de fecha 31/10/2018.

Artículo 2º: REGISTRESE, NOTIFIQUESE, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

HÁGASE SABER.

emi



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN

VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL



C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ

VOCAL Presidente

ANTE MÍ



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

