

SENTENCIA Nro. 103 /20

Expte. N° 480/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 22 días del mes de JUNIO..... de 2020, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: “**BERCOVICH SACIFIA S/RECURSO DE APELACION**”, N° 480/926/2019 (39659-376-D-2014– DGR) y;

CONSIDERANDO:

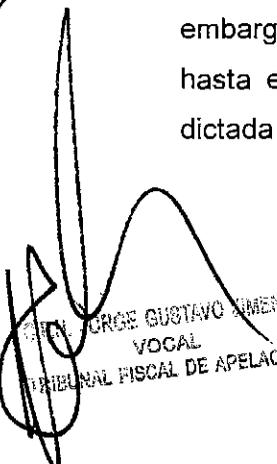
Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. José Alberto León.

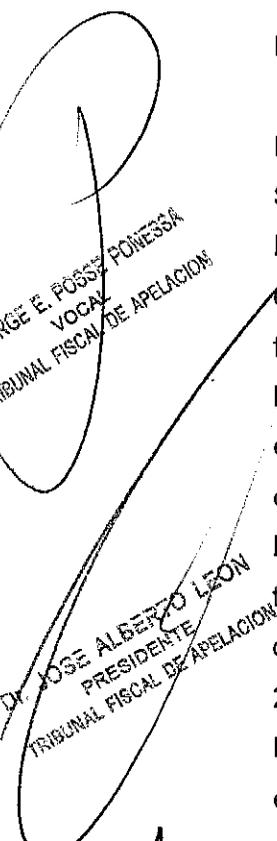
El **Dr. José Alberto León** dijo:

I.- Que a fs. 6737/6742 del expte 39659/376-D-2014 se presenta el Dr. Leandro Stok en carácter de apoderado del agente BERCOVICH SACIFIA e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 226/19, de fecha 26.07.2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 6727/6734 de estos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, hacer lugar parcialmente a la impugnación efectuada por el mencionado agente en contra del Acta de Deuda n° A 651-2014 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción; en sus arts. 2° y 3°, intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme las planillas obrantes a fs. 6730/6734; y, en su art. 4°, declarar abstracto el tratamiento del descargo interpuesto al sumario n° M 651-2014.

El apelante manifiesta que la deuda reclamada se encuentra condonada conforme el art. 7 de la Ley 9013, ya que si bien el Fisco interpuso una demanda de embargo preventivo en fecha 14/09/2015, dicha interrupción se prolongó solo 2 hasta el dictado de la sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada formal dictada en fecha 08/04/2016, conforme lo previsto en el art. 2547 del Código Civil


JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

y Comercial de la Nación. Es decir que el 31/03/2017 el curso de la prescripción se encontraba corriendo y no estaba interrumpido, por lo que debe considerarse condonada la deuda.

Bajo el acápite "Condonación de la deuda al obligado principal" se agravia de que la deuda de los principales obligados (es decir los clientes a quienes no les efectuó la percepción) se encuentra condonada en virtud del último párrafo del art. 7 de la Ley 8720- restablecida en su vigencia por la Ley 8795-. Por lo tanto, en aplicación de la naturaleza de su obligación como agente de percepción, encontrándose condonadas las obligaciones tributarias de sus clientes, también lo está su obligación como agente de percepción; no pudiendo serle exigida.

El recurrente manifiesta que la resolución resulta improcedente porque no fueron integrados los obligados principales en el ingreso del impuesto ni tampoco fueron acompañados los estados de cuenta solicitados, violando de esa manera su derecho de defensa y correspondiendo se declare la nulidad de la resolución.

Bajo el título "Intereses resarcitorios" manifiesta que resulta improcedente el cálculo de los intereses en la liquidación; atento a que, al haber cancelado el obligado principal su deuda de manera espontánea, los intereses que podrían haberse generado resultan condonados por aplicación del art. 91 del CTP. Si para los obligados principales no le son exigibles los intereses, tampoco lo es para el agente de percepción.

Como "Notas de Crédito", el apelante manifiesta que, conforme daba cuenta el Anexo V de la Impugnación existe una relación directa entre las notas de crédito y la anulación de facturas; sin embargo la DGR entiende lo inverso a lo planteado oportunamente. Interpreta el Fisco que las facturas y sus notas de crédito representan para los clientes de Bercovich un gasto, por lo que no consistiría un ingreso y no engrosaría la base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos. El apelante en cambio interpreta que las notas de crédito no son un gasto, sino una forma de devolver parte de lo pagado en la factura, por lo que no puede ajustarse percepciones sobre dichas notas de crédito.

En el título "El IVA no integra la base imponible", el agente se agravia que en varios casos se consideró como base imponible el total facturado sin discriminar el IVA, vulnerando lo establecido por el art. 221 inc 1 del CTP. Considera que la

base imponible debería estar conformada con el total facturado con discriminación del IVA.

En el acápite "La omisión de acompañar los estados de cuenta", el recurrente se agravia que la DGR no adjuntó los estados de cuenta que habrían sido la prueba de que sus clientes ingresaron el impuesto, vulnerando su derecho de defensa y el principio de búsqueda de la verdad material.

Finalmente, ofrece prueba documental e informativa.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el contribuyente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fojas 13/14 obra Sentencia Interlocutoria N° 822/19 del 28/10/2019 en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte días.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.

A fs. 22/24 obra contestación al oficio remitido a la DGR.

A pesar de no encontrarse vencido el plazo probatorio, pero habiendo contestado la DGR el requerimiento cursado y no existiendo otra prueba a producir, corresponde la clausura de dicho período, por lo que se ordenó en fecha 16/12/2019: Téngase presente el informe actuarial que antecede. En mérito se provee: Pasen los autos a despacho para resolver.

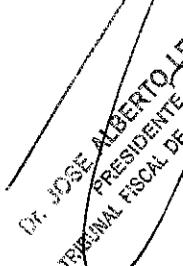
IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 226/19 resulta ajustada a derecho.

Adelanto que este Vocal comparte los argumentos con que se defiende el Fisco en su contestación del art. 148 del CTP.

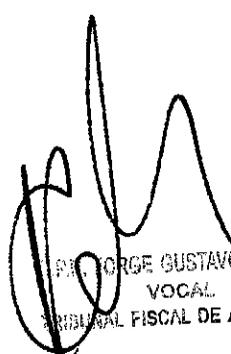
En relación con el planteo de que la deuda reclamada se encuentra condonada, el apelante realiza una particular interpretación, en virtud de la cual la demanda



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

habría perdido el efecto interruptivo de la prescripción. Corresponde analizar lo establecido en la Ley 9013, la cual establece dicho beneficio.

En la mencionada ley, se restablece la vigencia de la Ley 8873, incorporando como último párrafo del art. 7 el siguiente: *“Quedan condonadas de oficio las deudas originadas en retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondiente a los períodos 2010, 2011 y 2012, siempre que al 31 de marzo de 2017 no se encuentra interrumpido el curso de la prescripción...”*

Como surge de las constancias de autos y fuera reconocido por el mismo apelante, la DGR interpuso la demanda de embargo preventivo en fecha 14/09/2015, la cual tiene efecto interruptivo de la prescripción. El beneficio establecido en la ley 9013 es solo para los casos en los que no se hubiera iniciada demanda alguna, lo que no acontece en el caso de marras. La demanda existe, por lo tanto el efecto de condonación no resulta de aplicación.

Respecto a que las obligaciones tributarias de sus clientes resultan condonadas por aplicación del art. 7 de la Ley 8720 (restablecida en su vigencia por la ley 8795), y por ende también lo estarían sus obligaciones; corresponde realizar un análisis de lo que establece dicho artículo.

El mencionado artículo en el último párrafo establece: *“Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante el período fiscal 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los responsables por deuda propia correspondientes a dicho período, siempre que al 6 de Julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate.”* (el subrayado me pertenece).

Resulta acertado que las obligaciones tributarias propias correspondientes al período 2010 resultan condonadas; sin embargo, dicho beneficio se encuentra sujeto a una condición; cual es, que al día 06/07/15 no se encuentre interrumpida la prescripción.

No consta en estas actuaciones, ni fue probado por el apelante, que las obligaciones tributarias de los clientes por los cuales se le realizó la determinación impositiva, no tuvieran interrumpido el curso de la prescripción; es decir, no surge que dichas obligaciones se encuentran condonadas; ergo, no puede considerarse condonada la obligación del apelante en su carácter de agente de percepción.

En relación con la supuesta nulidad de la resolución, por no haber dado participación a los clientes a fin de verificar que hubiesen ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente sin haberse computado las percepciones no efectuadas por el agente; no resulta tal.

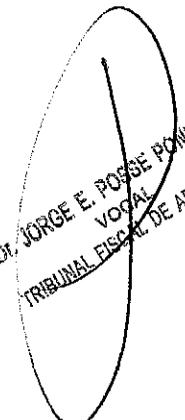
En la Resolución N° D 226/19, se expone claramente que se efectuó un análisis del detalle de las operaciones contenidas en el soporte óptico obrante en las actuaciones, de donde pudo constatarse ventas efectuadas a sujetos pasibles de percepción que no presentaron las DDJJ correspondientes al impuesto sobre los Ingresos Brutos, ventas a sujetos pasibles que sí presentaron las DDJJ, habiendo algunos cancelado la totalidad del impuesto y otros, solo una parte.

La Autoridad de Aplicación si bien no adjuntó los estados de cuenta que solicitara el entonces impugnante (en atención a lo establecido por el art. 110 del CTP); igualmente realizó un análisis de las DDJJ presentadas o no por los clientes del apelante; razón por la cual en esta instancia, resulta improcedente este planteo.

En conclusión, no existen vicios que conlleven a la nulidad de la resolución.

En relación con el planteo de la improcedencia de la exigencia de los intereses en virtud a lo establecido en el art. 91 CTP; cabe tener en cuenta lo que dicho artículo establece: *“Los contribuyentes y/o responsables, inscriptos o no, que regularicen espontáneamente su situación dando cumplimiento a las obligaciones omitidas, siempre que su presentación no se produzca a raíz de una verificación o inspección inminente o iniciada, intimación o emplazamiento, quedarán liberados de multas, recargos por morosidad o cualquier otra sanción por infracciones u omisiones al cumplimiento de sus obligaciones tributarias, con las excepciones que la ley determina en cada caso y en especial en lo referente al Impuesto de Sellos.”*

Dicho artículo se encuentra dentro del Capítulo II del CTP que trata sobre “Infracciones y Sanciones en particular”, por lo que el mismo claramente establece un beneficio que exime de sanción a los contribuyentes que regularicen su situación tributaria sin haber sido compelidos a ello. Pero de ninguna manera puede pretender el agente que la norma prevé un perdón al pago de los intereses por la cancelación del impuesto fuera de término (por más espontánea y voluntaria que fuera).



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



C.F.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Lo relacionado con los intereses resarcitorios esta reglado en el artículo 50 del Digesto Tributario, en el Capítulo V “Extinción de las Obligaciones Tributarias”, Sección Primera “Pago”. Es decir, se está refiriendo a las obligaciones tributarias y no a las sanciones.

El mismo establece en su primer párrafo, expresamente: “La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio.” (el subrayado me pertenece). Este párrafo del art. 50, legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el sólo pago fuera de término, sin necesidad de interpelación alguna por parte del Fisco; es decir, no hay pago espontáneo o pago voluntario (como afirma el apelante). Contribuyente que paga el impuesto después de la fecha de su vencimiento, debe abonar un adicional por el pago tardío realizado.

Respecto al planteo realizado en relación con las notas de crédito y compartiendo la expresado por la DGR, el listado que adjuntó el agente en la etapa de la impugnación en la que relaciona las notas de crédito con las facturas no cuenta con documentación que respalde dichas relaciones, no cumpliendo con lo establecido por los artículos 98 y 120 el CTP.

En relación con que el IVA no debe ser incluido en la base imponible de su obligación como agente de percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos, resulta acertado que para la conformación de dicha base se atienda a las disposiciones de la Resolución General N° 86/00 y no a las del CTP, por la especificidad de la materia de que se trata. La DGR aplicó en forma correcta la normativa establecida en la mencionada resolución, en la que para determinados casos (operaciones efectuadas con sujetos no inscriptos en Tucumán) el IVA no es deducido del monto facturado y la percepción se calcula sobre el total facturado. En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por BERCOVICH SACIFIA, C.U.I.T. 30-51662596-8, en contra de la Resolución D 226/19 de fecha 26/07/2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, y en consecuencia

CONFIRMAR la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo:

I.- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. José Alberto León, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia con los considerandos respecto a la aplicación de la Ley de Condonación N° 8.520 reestablecida su vigencia por la Ley 8.795 y consiguiente resolución del caso, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.-

II. Habiendo sostenido el recurrente que cabe aplicarse en el presente caso los beneficios de condonación establecidos por la Ley N° 8520, modificada por la Ley 8795, siendo extensible esta liberalidad al responsable solidario, cabe destacar lo siguiente:

La norma referida dispone en su art. 1 punto 7) inciso f): "(...) *Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante el período fiscal 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por deuda propia correspondientes a dicho período, siempre que al 6 de Julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate*".

Conforme se encuentra acreditado en estos autos, y reconocido por la propia D.G.R., en fecha 14.09.2015 inició demanda de embargo preventivo, por los períodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 651-2014, y también incluidos en el Certificado de Deuda N° 402/2014. Así surge de las constancias de fs. 6680/6681 del expediente DGR 39659/376-D-2014.

Atento a lo expuesto, la interrupción de la prescripción (producida únicamente con la interposición de demanda judicial) en contra del responsable solidario, cuyos efectos se extienden al contribuyente pasible de percepción, se ha producido en forma posterior a lo dispuesto por la norma referida.

Esta norma de alcance general establece la condonación de las deudas por causa propia por el período 2010; pero introduce una excepción a dicha disposición

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

general, las excluye a aquellas respecto de las cuales, se haya producido la interrupción de la prescripción antes del 06.07.2015.

De acuerdo a ello, la carga de la prueba a los efectos de la no aplicación de la norma de carácter general, recae en la D.G.R. quien debe acreditar que ha interrumpido la prescripción en forma previa a la fecha designada en la norma, a los efectos de tornar operativa la excepción a la norma general.

Si bien la demanda judicial impetrada por la D.G.R. interrumpe la prescripción contra todos los deudores solidarios, la misma ha sido, a los efectos de la ley que estamos analizando, interpuesta en forma extemporánea.

Con acuerdo a las normas transcriptas, la falta de interrupción de la prescripción en tiempo y forma por parte de la D.G.R., en contra de cualquiera de los deudores solidarios, implica la condonación de oficio establecida en la norma para todos ellos. Nótese que el art. 33 del C.T.P. establece que el agente en caso de no percibir, responde solidariamente con el obligado principal. La solidaridad en este caso, resulta indiscutible.

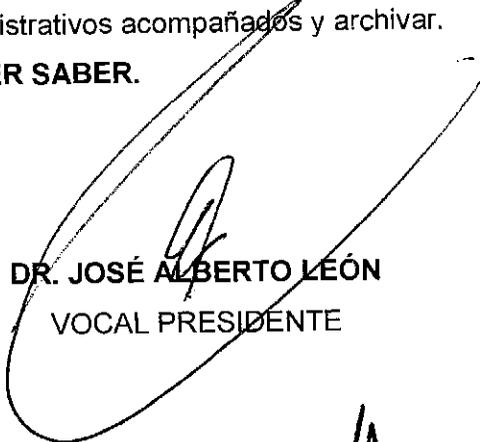
En autos la D.G.R. no ha acreditado ni siquiera invocado haber interrumpido la prescripción con anterioridad al 06.07.2015, es más, reconoce que la única demanda interruptiva, ha sido impetrada en contra del agente de percepción, BERCOVICH SACIFIA en fecha 14.09.2015. En razón de lo expuesto considero que todo el período 2010, incluido en la "Planilla Determinativa N° PD 651-2014 - Acta de Deuda N° A 651-2014 – Etapa Impugnatoria", se encuentra condonado en virtud de lo dispuesto por Ley N° 8.520 modificada por Ley N° 8795 en su artículo 1, punto 7) inciso f).

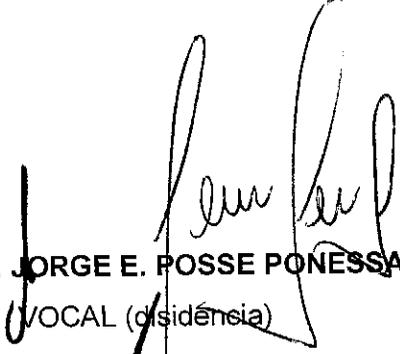
Como consecuencia de lo expuesto propongo la siguientes Resolución: HACER LUGAR a recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 226/19 de fecha 26.07.2019 y en consecuencia DECLARAR que las obligaciones tributarias correspondientes el período 2010, incluido en la "Planilla Determinativa N° PD 651-2014 - Acta de Deuda N° A 651-2014 – Etapa Impugnatoria" y los intereses incluidos en planilla "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorio Acta de Deuda N° A 651-2014 – Etapa Impugnatoria", han quedado condonadas de oficio, en virtud del beneficio dispuesto por la Ley N° 8520 modificada por Ley N° 8795, en su artículo 1° punto 7 inciso f), conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.

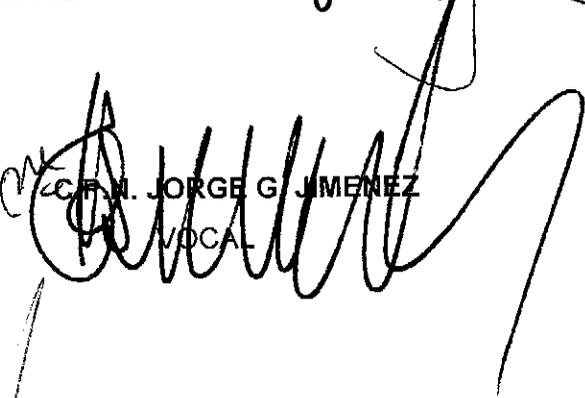
El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:

- 1. NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **BERCOVICH SACIFIA, C.U.I.T. 30-51662596-8**, en contra de la Resolución D 226/19 de fecha 26/07/2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.
- 2. REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.
HACER SABER.


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (disidencia)


C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMICHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION