



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Avellanese

SENTENCIA N° 305 /2021

Expte. N° 424/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 31 días del mes de AGOSTO de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) para tratar el expediente caratulado “**CD CALLIERA S.R.L.**” **S/ RECURSO DE APELACIÓN**, Expte. Nro. 424/926/2020, 17755/376/C/2020 y Expte. D.G.R Nro. 49425/376/D/2015;

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

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

Por ello,

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo:

I. A fojas 264/267 del expediente N° 49425/376/D/2015 el contribuyente **CD CALLIERA S.R.L CUIT N° 33-70237245-9**, a través de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 316/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 13/10/2020 obrante a fs. 257/259 mediante la cual resuelve: **1- HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra del **Acta de Deuda N° A 837-2015** confeccionadas en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmando las mismas conforme “**PLANILLA DETERMINATIVA PD/837/2015 – ACTA DE DEUDA N° A 837-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA**” y “**PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS – ACTA DE DEUDA N° A 834-2015- ETAPA IMPUGNATORIA**”, **2- INTIMAR** al cumplimiento de la obligación tributaria resultante del Acta de Deuda N° A 837-2015 conforme planilla denominada **PLANILLA DETERMINATIVA PD/837/2015 – ACTA DE DEUDA N° A 837-2015 –**

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J.G.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera"

ETAPA IMPUGNATORIA" y. "PLANILLA ANEXA DE INTERESES

RESARCITORIOS – ACTA DE DEUDA N° A 834-2015- ETAPA IMPUGNATORIA"

El apelante sostiene que existe una nulidad absoluta e insanable en la apertura a prueba efectuada por la D.G.R ya que en la impugnación el agente solicita la citación de los contribuyentes directos del pago de ingresos brutos, siendo esto obviado por la D.G.R. De esta manera, se altera la estructura del proceso por cuanto los mismos quedan ajenos al procedimiento de determinación de oficio cuando deberían ser parte del mismo ya que son los obligados directos. Que además, en forma previa debería haberse integrado el procedimiento con los mismos en virtud de la solidaridad existente en el pago del tributo no pudiendo considerar al agente de forma aislada sin estar integrado por el obligado principal. Cita el fallo "Bercovich" de donde concluye que si no se ha percibido suma alguna, el agente responde de manera solidaria con el contribuyente. Es decir, primeramente el fisco provincial debería ir contra el contribuyente sujeto pasivo y si este adeuda obligaciones tributarias, recién ir contra el responsable solidario tal como establece el art. 33 del C.T.P

Si el procedimiento tributario se aparta de dicho precepto deviene en inconstitucional por no aplicar debidamente la figura de la responsabilidad solidaria.

Por su parte, en el fallo "José Farías e Hijos S.R.L", la Cámara contencioso administrativo sostuvo que la falta de integración en debida forma de la relación jurídica tributaria con la participación del contribuyente descalifica al acto de determinación practicado y lo vicia de nulidad ya que fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediéndose así el derecho de defensa en juicio y debido proceso de raigambre constitucional.

Concluye manifestando que resulta nulo por arbitrario y lesivo de las garantías del debido proceso y al derecho de defensa, un procedimiento tributario que no prevea la integración de la relación jurídica tributaria bajo los estándares de la solidaridad sin antes acreditar aunque sea sumariamente la deuda del contribuyente principal por lo cual, la única vía para subsanar dichas violaciones resulta la nulidad que interpone.

II. A fojas 271/275 del Expte. N° 49425/376/D/2015 la Dirección General de



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Avianca"

Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

Manifiesta que para resolver el problema en cuestión se debe determinar si los contribuyentes obligados principales ingresaron o no el impuesto que les correspondía, y quién y cómo debe acreditar dicho supuesto.

Que la norma que rige respecto de la carga de la prueba son los artículos 98 y 120 del C.T.P, el primero de ellos dispone que una vez efectuada la determinación de oficio por el Fisco, el contribuyente tiene derecho a impugnar o manifestar su disconformidad dentro del término de 15 días desde su notificación debiendo acompañar en dicha oportunidad toda la prueba documental que estuviera en poder del impugnante, y que además en virtud del art. 120 del C.T.P la carga de la prueba corresponde al impugnante.

Respecto de la Jurisprudencia que debe observarse en estos casos, expresa que el criterio sostenido por Corte Suprema local es diferente al establecido por la CSJN, siendo este último el criterio obligatorio a seguir tanto por la D.G.R como por la Corte de la Provincia de Tucumán conforme se dispuso en los autos "Laboratorios Raffo S.A c/ Municipalidad de Córdoba" y "Cerámica San Lorenzo".

Siendo ello así, se remite a lo dispuesto por la CSJN en los autos caratulados "San Juan S.A. c/ DGI" y confirmado luego en la causa "Cintafon S.R.L". En dichas oportunidades el Máximo Tribunal expresó que el agente que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas.

Esta actividad probatoria recae sobre el agente en virtud del art. 31 de la Ley 5.121. En el presente caso, el apelante no acredita con documentación respaldatoria que los contribuyentes no percibidos hayan ingresado el impuesto, intentando trasladar la carga de la prueba a la D.G.R, razón por la que ésta entiende que corresponde rechazar las manifestaciones vertidas en este sentido.

En cuanto a los argumentos referidos a la "citación de los contribuyentes directos del pago de Ingresos Brutos", sostiene que al haber tomado conocimiento de la sentencia dictada por este Tribunal en la causa "SINER S.A. s/ Recurso de Apelación", procedió a rever la determinación de oficio practicada y a efectuar los ajustes correspondientes a la misma en la etapa pertinente.

Dr. JORGE E. POSSY DIMESBA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Intendencia Asuncense

En línea con lo resuelto, de la determinación de oficio practicada surgen operaciones en las cuales los sujetos pasibles de percepción no presentaron las DDJJs del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, o registran presentación de las DDJJs sin cancelación total, o con cancelación parcial del tributo respectivo, correspondiendo en estos casos exigir al agente el pago de la percepción omitida. En función a ello, realizó ajustes a la planilla determinativa original, surgiendo así la "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 837-2015 - ACTA DE DEUDA N°: A 837-2015 ETAPA IMPUGNATORIA" en la cual se incluyen las operaciones con sujetos pasibles que no registran la presentación de la DDJJ y aquellos que habiendo presentado la misma, no ingresaron el impuesto pertinente o lo ingresaron en forma parcial.

Respecto a las ventas a sujetos que registran presentación de la DDJJ y que además ingresaron el impuesto en su totalidad, no surgen percepciones a cobrar al agente. Sin embargo, en dichos casos se intima al ingreso de los intereses resarcitorios calculados entre la fecha de vencimiento de la DDJJ del agente y la fecha de ingreso del saldo resultante de la DDJJ del sujeto pasible, dando lugar a la "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios - Acta de Deuda N° A 837-2015 - Etapa Impugnatoria".

Por otro lado, en lo atinente a la nulidad de la apertura a prueba planteada y a que se habría violentado su derecho de defensa, la Autoridad de Aplicación considera que dicho agravio debe ser rechazado ya que del simple análisis del proceso puede observarse que en ningún momento el derecho de defensa y el debido proceso se vieron violentados, resaltando que se dispuso una medida para mejor proveer que el agente no cumplimentó. Que además el apelante tuvo la posibilidad de acompañar todos los elementos probatorios que considere necesarios al proceso, contestar los requerimientos y ejercer todo tipo de defensas dispuestas por el C.T.P.

Consecuentemente, entiende que corresponde rechazar el Recurso de Apelación interpuesto por CD CALLIERA S.R.L.

III. A fojas 18 del expediente N° 17755/376/C/2020 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Institución Aduanera"

Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

En el presente caso, el apelante solicita se declare la nulidad del proceso ya que el mismo no fue integrado con la participación del contribuyente directo.

Tal como éste expresa en el Recurso de Apelación presentado, la relación entre los contribuyentes directos -sujetos pasivos- y los agentes de percepción se rige por el régimen de solidaridad tributaria, siendo denominados estos últimos responsables por deuda ajena (art. 29 C.T.P.).

No obstante en cuanto a la creencia que el Fisco provincial debe ir primero contra el contribuyente obligado principal, y si este adeudara alguna obligación tributaria, recién ir contra el responsable solidario, corresponde expresar que en virtud de este régimen de solidaridad tributaria el Fisco puede exigir indistintamente la totalidad de la deuda tanto al obligado principal como al responsable solidario, teniendo ello sustento en los artículos 33 y 25 del C.T.P. que respecto a la responsabilidad de los agentes y los efectos de su relación solidaria con el obligado principal establecen:

Art. 33: *"Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente (...)"*. A su vez, los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Art. 25° del C.T.P. en los siguientes términos: *"1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo, 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás (...)"*.

Por lo cual es el carácter solidario del agente la razón que destruye la creencia que debe existir previamente una determinación de las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal, correspondiendo entonces rechazar la nulidad planteada.

Ahora bien, para el caso particular de los agentes de percepción este Tribunal ha aceptado como prueba suficiente la sola demostración que el sujeto pasible de percepción presentó la correspondiente declaración jurada e ingresó el impuesto resultante. Ello en virtud del criterio adoptado por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en los autos -también citados por el contribuyente- "José Farías E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación" (22-12-2008,

Dr. JORGE E. ROSSE DONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
República Argentina

Sentencia N° 1316)” así como en “Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación” (14-3-2014, Sentencia N° 185).

En dichos pronunciamientos, el Máximo Tribunal a nivel provincial ha expresado: *“No cabe duda, entonces, que en el presente caso en el cual la determinación de oficio de la deuda que se impugna obedece a la falta de percepción al contribuyente, por lo que ambos son responsables solidarios de la obligación tributaria, siéndolo aquel por deuda ajena y no propia, como el contribuyente. Ello así, no parece descaminado lo resuelto por la Cámara, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes, que eran personas determinables, respecto de las cuales la DGR cuenta con registros propios de esta jurisdicción”.*

Bajo estos lineamientos, para el caso de los agentes de percepción, este Tribunal se ha expedido en el expediente caratulado “SINER S.A. S/ RECURSO DE APELACION”, Sentencia N° 14/17 en el sentido que *“dado que las operaciones sujetas a percepción representan para el sujeto pasible, costos o gastos vinculado a sus ingresos por ventas, locaciones o prestaciones de servicios gravados, resulta una tarea de extrema complejidad verificar si dichas operaciones de compra o gastos se encuentran o no reflejadas en los ingresos del mismo período por el cual el contribuyente presentó la correspondiente Declaración Jurada, ya que **pueden configurar ingresos de períodos posteriores (...)**”.* *“(…) Concluyo que en los regímenes de percepción, cuando el sujeto obligado a actuar como tal incumplió con 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”.*

En virtud a ello, la Autoridad de Aplicación procedió a rever el detalle de operaciones incluidas en el soporte óptico de fojas 85, resultando ajustes a la determinación de oficio, dando lugar así a la “PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 837-2015 – ACTA DE DEUDA N° A 837-2015 ETAPA IMPUGNATORIA” en la cual se incluyen las operaciones realizadas con sujetos pasibles que no registran



GESTION
DE LA CALIDAD

RJ-9090-9769



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021 - Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto Argentino"

la presentación de DDJJs y aquellos que habiendo presentado las mismas, no ingresaron el impuesto o lo ingresaron en forma parcial.

En consecuencia, mal puede el recurrente manifestar que su derecho de defensa se vio afectado por la falta de integración del procedimiento con los contribuyentes obligados principales, toda vez que la D.G.R analizó el comportamiento de los mismos frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos y en virtud de ello liberó al agente en aquellos casos en que omitió actuar como tal pero el tributo fue ingresado en su totalidad por los sujetos obligados principales. Por esta razón, no corresponde hacer lugar al planteo de nulidad de la Resolución N° D 316/20 en tanto ésta se encuentra ajustada a derecho correspondiendo dictar la siguiente Resolución: **1) NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por CD CALLIERA S.R.L, CUIT N° 33-70237245-9 y en consecuencia **DEJAR FIRME** la Resolución N° D 316/20 de fecha 13/10/2020, conforme **"PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 837-2015 – ACTA DE DEUDA N° A 837-2015 ETAPA IMPUGNATORIA"** y; **2) CONFIRMAR** los intereses resarcitorios consignados en **"PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUDA N° A 837-2015 ETAPA IMPUGNATORIA"** que forma parte de la Resolución N° D 316/20, en virtud de las consideraciones expuestas. Los mismos deberán ser recalculados de conformidad a las pautas establecidas en el art. 50 del C.T.P.

Así Voto.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

1) NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por **CD CALLIERA S.R.L, CUIT N° 33-70237245-9** y en consecuencia **DEJAR FIRME** la Resolución

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Provincia Tucumán

N° D 316/20 de fecha 13/10/2020, conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 837-2015 – ACTA DE DEUDA N° A 837-2015 ETAPA IMPUGNATORIA"

2) CONFIRMAR los intereses resarcitorios consignados en "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUDA N° A 837-2015 ETAPA IMPUGNATORIA" que forma parte de la Resolución N° D 316/20, en virtud de las consideraciones expuestas. Los mismos deberán ser recalculados de conformidad a las pautas establecidas en el art. 50 del C.T.P.

3) REGISTRAR, notificar, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

M.S.P

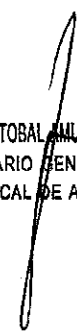
HACER SABER


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION