

SENTENCIA N° 02/2017

Expte. N° 34711/376/D/2012

En San Miguel de Tucumán, a los 10 días del mes de Febrero de 2017 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: **"Swiss Medical S.A. S/Recurso de Apelación – Expediente N° 34711/376/D/2012"**.

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 148/14?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. Que a fojas 443/455 el contribuyente interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 148/14 de la Dirección General de Rentas de fecha 04.06.2014 obrante a fs. 439/441. En ella se resuelve: *"RECHAZAR la impugnación deducida por la firma SWISS MEDICAL S.A., con domicilio en Av. Corrientes N° 1891, 4° Piso, C.A.B.A., en contra del Acta de Deuda N° A 1499-2012 practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma según surge de "PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 1499-2012 IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AG. RETENCION – ETAPA IMPUGNATORIA", y "RECHAZAR el descargo interpuesto por el agente en contra del Sumario N° S/281/2013/IB-AR/OI-201000325, instruido como consecuencia de la determinación practicada en el Acta de Deuda N° A 1499-2012 correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, y en consecuencia APLICAR al agente SWISS MEDICAL S.A. una multa de \$ 1.350.595,72 (pesos un millón trescientos cincuenta mil quinientos noventa y cinco con 72/100), equivalente a una vez el gravamen omitido en las*

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

posiciones consignadas en el Acta de Deuda N° A 1499-2012 confeccionada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, y en un todo de acuerdo con la escala prevista en el artículo 86 del CTP. Esta multa deberá ser abonada dentro de los quince (15) días de notificada la presente.”

II. Manifiesta el recurrente que el punto central de la cuestión es definir la fecha a partir de la cual se encontraba obligado a actuar como Agente de Retención del gravamen y poseía facultades para ello, por cuanto de no ser procedente la fecha sostenida por la Dirección General de Rentas, la deuda determinada en el Acta de Deuda deviene inexistente para la mayoría de los periodos en ella comprendidos. Realiza una referencia sobre el carácter del agente de retención y las facultades que la Autoridad de Aplicación le debe conceder con su designación, realizando posteriormente una secuencia de los acontecimientos hasta llegar a su designación como agente de retención. Considera como un verdadero despropósito sostener que Swiss Medical S.A. omitió actuar como agente de retención por cuanto recién en el año 2009 se la habría designado como tal a partir del mes de enero del año 2006 y que por tal motivo adeuda retenciones no practicadas, bajo un supuesto carácter de agente de retención que al momento de realizar tales pagos no poseía.

Afirma que para dilucidar cuál sería la fecha a partir de la cual se encontraba obligada a actuar como agente de retención, se debería considerar la notificación de la DGR de fecha 04.12.09 la cual fue efectuada el 11.12.09 (fs 47) mediante la cual se le informa su designación como agente de retención del gravamen; las consultas al padrón de agentes de retención de la DGR y los certificados de Cumplimiento Fiscal de fechas 12.08.2010 y 28.12.2009.

Expresa que resulta a todas luces evidente la falta de intencionalidad al no practicar retenciones para las cuales no se hallaba facultada.

Cuestiona los considerandos de la resolución recurrida tildando de irracional la pretensión de la DGR al reconocer que recién el 11.12.2009 Swiss Medical S.A. fue notificada de su alta como agente de retención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, padrón N° 400533, a través de una resolución que pretendió dar

a dicha alta efecto retroactivo al 01.01.2006, lo que constituiría una verdadera incoherencia jurídica.

Señala que para fundar tal decisión la DGR invoca el proceso de fusión por el que Swiss Medical S.A. absorbió a Docthos S.A., quien había sido oportunamente designada como agente de retención por parte de la DGR. Que la transferencia de la antecesora a la continuadora de un derecho u obligación de contenido no patrimonial, como resultarían ser las obligaciones de hacer, no revestiría el carácter de "automático", sino que requeriría el dictado de la disposición que efectivamente invista de tal carácter al agente de retención.

Sostiene que resultaría ilegítimo el reclamo del ingreso de presuntas retenciones omitidas, como responsable solidario, por no haber actuado como agente de retención por pagos efectuados durante el año fiscal 2006, pues ello además de imposible fácticamente, resultaría violatorio de la legislación de fondo aplicable al caso y que la Provincia de Tucumán debería respetar por imperio del artículo 75 inciso 2) de la Constitución Nacional.

Plantea la nulidad absoluta e insanable del acto administrativo que recurre ya que algunos argumentos expuestos en la resolución recurrida no fueron mencionados en el Acta de Deuda por el que se habría iniciado el procedimiento determinativo, y resultan falaces ya que entre los años 2006 a 2010 sólo podían actuar como agentes de retención los sujetos designados individualmente como tales y consignados expresamente por la Dirección General de Rentas en los anexos al artículo 2 de la Resolución General N° 23/02 (según su texto original).

Expresa que no correspondería además la aplicación de una supuesta multa en razón de que en autos ha mediado un claro error de derecho que resultaría perfectamente excusable, debiéndose resolver la eximición de la sanción por existencia de error excusable.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable, solicitando que en definitiva se haga lugar al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 148/14.

III. Que a fs. 598/603 Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta traslado del recurso.

Con respecto a los fundamentos esgrimidos por el recurrente resulta conveniente aclarar que si bien la Resolución General (DGR) N° 168/09 por la cual se resuelve dar de alta a la firma Swiss Medical S.A. como Agente de Retención es de fecha 14/10/2009, la misma claramente dispone en su artículo 2° que dicha designación rige a partir del 01/01/2006.

Que la mencionada Resolución fue debidamente notificada al apelante con fecha 22/10/2009, la cual se encuentra firme, habiendo consentido el alcance de la misma, y en esta instancia no puede cuestionarla.


Sostiene la DGR que dicha designación retroactiva radica en el proceso de fusión por absorción por el que atravesaron las firmas Docthos S.A. y Swiss Medical S.A.; por el cual esta última absorbió a la primera con efectos a partir del 01/01/2006 conforme surge de la escritura N° 281 de fecha 23/06/2006 aportada por la firma Docthos S.A. al solicitar su baja como Agente de Retención mediante Expte. N° 1965/1036/D/2009 (agregado al Expte. N° 376/1036/D/2009).

Agrega que la determinación de oficio de los periodos no prescriptos correspondientes a las empresas absorbidas debe efectuarse, luego de la fusión por absorción, en cabeza de la sociedad continuadora, en tanto ésta habría adquirido la titularidad de los derechos y obligaciones que pertenecían a la primera, ejerciéndola a nombre propio.

Que entiende que no puede desconocer el recurrente las responsabilidades que traía aparejada la absorción de DOCTHOS S.A.

Que por otro lado, cabe advertir que más allá que mediante Resolución General N° 168/09 se resolvió designar SWISS MEDICAL S.A. como Agente de Retención, la misma ya revestía tal carácter en virtud del tipo de actividad desarrollada, pues la Resolución General N° 23/02 en su artículo 2° dispone: "Designar agentes de retención a los sujetos que se consignan en los Anexos que forman parte de la presente resolución", y en su Anexo III inciso d) contempla a "Obras sociales, mutuales, entidades de medicina prepaga."

Se debe tener en cuenta que el responsable registra inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Convenio Multilateral con alta en la Provincia de Tucumán en fecha 01/12/2000 funcionando como entidad de Medicina Prepaga. Y


TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


C.F.M. JONES GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

comprendida en el Anexo III de la Resolución General N° 23/02. Por lo que desde su dictado Swiss Medical S.A. resultó designada Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no siendo necesario el dictado de acto alguno para confirmar tal condición.

Que conforme lo establecido en el artículo 3° de la Resolución General N° 23/02, al resultar alcanzada por el Anexo III, la firma debía solicitar su inscripción como Agente de Retención, cosa que no hizo en ningún momento. Sin embargo, ello no le quitó su carácter de Agente de Retención designado.

Que al momento del dictado de la Resolución General N° 168/09, notificada a Swiss Medical S.A. en fecha 22/10/2009 (fs. 68 Expte. N° 376/1036/D/2009) y de la notificación de la inscripción de oficio como Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos (fs. 47 de las presentes actuaciones), la apelante ya revestía el carácter de Agente de Retención y tenía la obligación de actuar como tal por los periodos incluidos en el Acta de Deuda recurrida.

Sostiene que en relación a la prueba informativa y pericial en la instancia impugnativa, debe decirse que las mismas son a todas luces improcedentes, dado que conforme a lo expuesto en la presente resolución y a lo establecido en los artículos 98° y 120° segundo párrafo del CTP, la carga de la prueba corresponde al responsable.

Que el impugnante intenta liberarse de su responsabilidad en materia de producción de la prueba, tratando de trasladar la misma al Fisco, desconociendo la normativa vigente y las propias características del procedimiento fiscal.

Por último solicita Rechazar el Recurso de Apelación interpuesto y se confirme la Resolución apelada.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 148/14, resulta ajustada a derecho.

A fs. 604 obra Sentencia Interlocutoria N° 34/16 del 03/02/2016 en donde: 1) se tienen por radicadas las presentes actuaciones ante éste Tribunal, 2) se abre la causa a prueba por el término de 20 días, 3) a las pruebas ofrecidas por Swiss Medical S.A. (informativa del punto 2.1 y pericial contable del punto 3 de su

Recurso) no se hace lugar y 4) se intima al apoderado legal del recurrente a fin de que en el término de 48 horas adecúe los puntos 2-2, 2-3, 2-4 y 2-5 de la prueba informativa ofrecida al Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal, indicando con precisión el alcance de los mismos.

A fs. 608 el apoderado cumplimenta la aclaratoria solicitada, por lo que a fs 609 se tiene por cumplido en tiempo y forma con lo ordenado en el artículo 4º de la Sentencia Nº 34/16 y en consecuencia se dispone librar oficio a la Dirección General de Rentas haciendo saber a la oficiada que se trata de un medio de prueba y que deberá el interesado confeccionar el oficio pertinente.

A fs 610/612 el apoderado presenta Recurso de Reconsideración previsto en el artículo 63 de la Ley 4537, de aplicación supletoria al fuero, en contra de la resolución que ordena la apertura a prueba solicitando se revoque la misma y se suspendan los términos.

A fs. 613 obra providencia donde se rechaza el recurso interpuesto y no se hace lugar a la suspensión de los plazos para producir la prueba ofrecida.

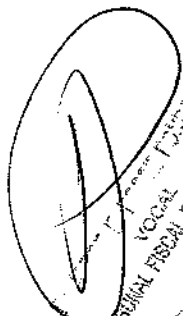
A fs. 616 se deja constancia que el período probatorio se encuentra vencido sin que el oferente de la prueba la haya producido, y queda clausurada la etapa probatoria. Conforme el estado procesal de la causa se dictan autos para sentencia.


A fs. 619 obra providencia donde se requiere que en el plazo perentorio de 48 hs. Informen a este Tribunal si el Expediente Administrativo de la referencia se encuentra judicializado.

A fs. 624 los apoderados legales de la Dirección General de Rentas informan que el Expediente Administrativo de referencia se encuentra judicializado.

Asimismo a fs. 625 obra presentación de Swiss Medical S.A. por la que se toma conocimiento de la causa judicial caratulada "Swiss Medical S.A. c/Provincia de Tucumán -DGR s/Nulidad-Revocación-Expte.11/15" que involucra las presentes actuaciones.

Adelanto opinión que al encontrarse judicializada la cuestión traída a resolución por ante el Tribunal Fiscal de Apelación, este debe abstenerse de emitir resolución no solo para evitar el dictado de Sentencias contradictorias sino


TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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


también porque el contribuyente ha optado por la vía prevista en el artículo 21 de la Constitución Provincial, haciendo valer el efecto denegatorio del silencio de la Administración por el transcurso del tiempo.-


“Siendo el silencio un mero remedio concebido por la Constitución de la Provincia con la finalidad indicada, cabe prescindir de tal solución cuando la administración se ha pronunciado “efectivamente” antes de correrse traslado de la demanda (es decir, con antelación a que la controversia de haya formalizado en sede jurisdiccional mediante este traslado). Corte Suprema de Justicia – Istenik, Julio Cesar c. Superior Gobierno de la Provincia y Comuna de La Ramada y la Cruz s/ cobro de pesos Sentencia Nro. 118/97 del 2.3.98, Sentencia Nro. 900/2000 Hernández Mesón, María Luisa c. Dirección Provincial de Obras Sanitarias, s/ cobros, - Sentencia Nro. 1180 del 18.11.2008 Sala Laboral y Contencioso Administrativo- S/ Nulidad/ Revocación.

En otras palabras, la Administración conservaría su obligación legal de pronunciarse solo en el supuesto que la Litis no haya sido trabada, es decir antes de la notificación de la demanda. De lo contrario, el sentido denegatorio del silencio se instituye en su máxima expresión y deviene abstracto cualquier pronunciamiento administrativo.-

Hay que resaltar que si bien la administración posee la obligación de expedirse en tiempo y forma ante los reclamos de los particulares, obligación que surge de la efectiva tutela administrativa, adquiere preeminencia el derecho a la denominada tutela judicial efectiva que comprende a) La libertad de acceso a la justicia, eliminando los obstáculos procesales que pudieran impedirlo. b) De obtener una sentencia de fondo, es decir motivada y fundada, en un tiempo razonable, más allá del acierto de dicha decisión. c) Que esa sentencia se cumpla, o sea a la ejecutoriedad del fallo.

El contribuyente ha optado por ejercer su derecho a concurrir a la justicia, a través del instituto jurídico procesal del silencio administrativo, para procurar la necesaria e insalvable revisión de los actos de la administración por parte del poder judicial,


TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCAL
Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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

es decir ejerció el derecho que posee cualquier ciudadano de que un poder del estado independiente revise y declare la existencia o no de lesión alguna sobre los derechos objetos del reclamo. Así tenemos que el silencio es una técnica para huir del procedimiento y entrar en el proceso. (Muñoz, Guillermo A, Inmunidad del poder: la inactividad administrativa, LL 1990-B, 891 p.896.).

En el caso particular el contribuyente concurrió a la justicia a exponer su caso y solicitar que la misma se expida. Ejerció su derecho a la tutela judicial efectiva y por ende carece de sentido pronunciamiento alguno de parte de éste Tribunal Fiscal, dado las características administrativas del mismo y aun ejerciendo funciones jurisdiccionales, ellas son ineludiblemente revisables, a instancia de las partes, por el Poder Judicial.

En el caso concreto, la revisión de la Resolución D 148/14, dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia, por parte del Poder Judicial encuentra fundamento en el control jurisdiccional que "... supone un cambio fundamental en tal situación, colocando al particular y a la administración en pie de igualdad ante el *órgano jurisdiccional* y frente a la regla de derecho, que rige para ambos; y, en el caso de que dicho órgano sea el órgano judicial —sistema anglosajón, pero también vigente en España, Argentina y otros países— ante un órgano imparcial, independiente y supraordenado a las partes, que brinda las máximas garantías acerca de la correcta aplicación y realización del derecho." (Tomas Hutchinson "El sistema de Control Judicial de la Administración").

Siendo ello así deviene abstracto cualquier pronunciamiento de este Tribunal sobre la cuestión sometida a su tratamiento.-

En mérito a lo considerado voto por resolver el presente expediente del siguiente modo: 1. **DECLARAR ABSTRACTO** el recurso de apelación interpuesto por SWISS MEDICAL S.A. en contra de la Resolución N° D 148/14 de fecha 04.06.2014 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia en mérito a los considerandos que anteceden. 2. **REGISTRESE, NOTIFIQUESE**, Oportunamente remítanse los antecedentes a origen y archívese

Así lo propongo

El Dr. José Alberto León dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del precedente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1.- **DECLARAR ABSTRACTO** el recurso de apelación interpuesto por SWISS MEDICAL S.A. en contra de la Resolución Nº D 148/14 de fecha 04.06.2014 emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia en mérito a los considerandos que anteceden.


2.- **REGISTRESE, NOTIFIQUESE**, Oportunamente remítanse los antecedentes a origen y archívese.

GER

HAGASE SABER


JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE


JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI 