

SENTENCIA INTERLOCUTORIA N° 202 /17

Expte. N° 647/926/2016 (11.890/376/D/2015-DGR)

En la ciudad de San Miguel de Tucumán, a los 24 días del mes Mayo del año 2017, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Tucumán, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) Dr. José Alberto León (Vocal Presidente) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: “INGECO S.A.C.I.F.I.A.G.F. S/ RECURSO DE APELACION– Expediente N° 647/926/2016 (Expte Nro. 11890/376/D/2015 DGR)” y,

CONSIDERANDO:

Que el 05 de Diciembre de 2016 este Tribunal emitió Sentencia Nro. 1297/16 obrante a fs. 15/20. En ella se Resuelve:

1. **TENER** por radicadas las presentes actuaciones en el Tribunal Fiscal de Apelación, quien entenderá en el estudio y consideración de ellas.
2. **DECLARAR** la cuestión de puro derecho.-
3. **AUTOS PARA SENTENCIA.**
4. **EN FORMA PREVIA AL DICTADO DE LA SENTENCIA SE DISPONE COMO MEDIDA PARA MEJOR PROVEER**, se intime a la D.G.R. a fin que en el plazo de quince días hábiles administrativos, informe a este Tribunal si los sujetos pasibles de percepción involucrados en la determinación tributaria practicada mediante Acta de Deuda N° A 380-2015– INGRESOS BRUTOS- AGENTE DE PERCEPCION, presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondientes los períodos fiscales 01 a 12/2011 y 01 a 12/2012 contenidos en la citada Acta de Deuda.
5. **REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.**

Que la Dirección General de Rentas a fs. 31 devuelve el Expte. de la referencia señalando que la determinación de oficio practicada en autos obedece a la autorización del encartado como Agente de Retención del Impuesto sobre los

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

Ingresos Brutos y no como Agente de percepción, solicitando prosiga el trámite del procedimiento.-

Que de la compulsa del Expte remitido por la Autoridad de Aplicación surge que a fs. 1/6 la inspección a la Empresa INGECO S.A.C.I.F.I.A.G.F Y S. tiene por objeto verificar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención periodos 2011 a 2012, el Acta de deuda e Instrucción de Sumario Nro. A 380-2015 (fs., 1024/1035) refiere la determinación de oficio de la obligación tributaria del contribuyente por el mismo concepto.

Que la Resolución DGR Nro. D113-16 de fs. 1183 resuelve en su Artículo 1 Rechazar la impugnación interpuesta por la Empresa en contra del Acta de Deuda Nro. A 380-2015 practicada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención.-

Que la Resolución de este Tribunal imprime a la presente causa consideraciones referidas a INGECO S.A.C.I.F.I.A.G.F. Y S. actuando como Agente de percepción y en consecuencia ordena una medida para mejor proveer que no se compadece con los antecedentes de la causa.-

Que la ley 4537 prescribe como requisitos esenciales de todo acto administrativo que tenga sustento en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa (inc. 2), que cumpla con la finalidad que resulta de las normas que otorgan las facultades pertinentes (inc. 5), así como que su motivación sea adecuada.-

La ausencia de dichos requisitos, como se aprecia en la Resolución de este Tribunal, causa indefectiblemente la nulidad del acto emitido.-

Ello también está previsto en el artículo 48 de la ley 4537 en tanto dispone que el acto es nulo, de nulidad absoluta e insanable cuando la voluntad de la Administración resultare viciada por error esencial, por dolo (en cuanto se tenga como existentes hechos o antecedentes falsos o inexistentes)

Se aprecia en el caso particular que la Resolución 1297/16 dista de tener como antecedente los hechos acaecidos en la causa, habiéndose sustentado en antecedentes inexistentes.- Ello motiva que por razones de legitimidad sea declarada nula, máxime cuando esta nulidad favorece al interesado (contribuyente) y no irroga perjuicio en relación a terceros.- (art. 52 ley 4537).-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE B. JUAN DE POKESSEA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

A los fines de dictar Sentencia sustitutiva, habrá de volver este Tribunal a las constancias de la causa y meritar el trámite que corresponde imprimir.-

Así se observa que estamos frente a un Agente de Retención a quien la Autoridad de Aplicación procedió a determinar la obligación tributaria que corresponde ingresar como consecuencia de la no retención del impuesto sobre los ingresos brutos a los sujetos pasibles de la retención con quienes celebró operaciones comerciales.-

Que el recurrente sostiene la ausencia de fiscalización en los libros de los proveedores de su mandante y que a raíz de ello no se verificó que aquellos no ingresaron el impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente. Indica que solo así, podrá responsabilizarse al contribuyente como solidariamente responsable con el obligado principal.-

Considera este Tribunal que pesa en cabeza del agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo sin posibilidad de trasladarlo a la Autoridad de Aplicación, quien si bien puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasibles del impuesto, carece de la posibilidad de conocer si los montos de la operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas. Es justamente dicho extremo el que debe acreditarse para liberarse de la responsabilidad solidaria que le cabe. Y ello hace a la pertinencia de la prueba, porque de nada sirve verificar la presentación y pago de la declaración jurada sino se expresan los extremos indicados.-

Villegas, Héctor B.: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", T. I, pag. 231, al abordar el tema de los responsables solidarios, manifiesta que "si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE L. PUSSE PONEBBA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.A. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

tributaria), son interdependientes en el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro". Es decir que el agente al no efectuar y abonar la retención, no desvinculó al principal deudor, de asumir el pago del tributo por un hecho propio y ajeno al agente de retención.

Tiene dicho la jurisprudencia local que : " La obligación de realizar e ingresar la percepción o retención del impuesto al Fisco recae en cabeza del sujeto designado como agente de retención o percepción -con responsabilidad solidaria, en caso de omisión- y no sobre el realizador del hecho imponible, pues no se trata de su propio dinero sino del de terceros. Así se ha dicho que "son deberes de los agentes de retención, además de practicarla, los siguientes 1) extender una constancia de retención al sujeto retenido; 2) informar al Fisco periódicamente de las retenciones practicadas, sus montos y los sujetos que las soportaron; 3) ingresar tempestiva y regularmente tales sumas al Fisco" (García Vizcaíno Catalina, "Tratado de derecho tributario", pág. 635, Ed. Abeledo Perrot). El agente de retención o percepción no puede quedarse con el dinero del tercero, en tanto no recauda para sí sino para el Fisco. Las sumas retenidas o percibidas no le pertenecen bajo ningún concepto a su parte. Por el contrario, son de propiedad del Organismo fiscal, imputables al impuesto en cuestión.- Dres. Acosta- Bejas Sent Nro. 506 Fecha Sentencia: 29/09/2016

Que la debida constatación de este extremo (el ingreso del tributo en su justa medida) resulta imprescindible para dictar un acto administrativo válido, ya 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 en los términos del art. 48 de la ley 4.537 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 (art. 18 de la Constitución Nacional) aplicable también en sede administrativa. (Sent. 709/06 C.C.A. Sala I°).

Se observa en autos que el agente endilga a la Autoridad de Aplicación la obligación de verificar en su base de datos si los sujetos a los que no se les

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JOSSE PONSER
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

practicó la retención del impuesto presentaron sus correspondientes declaraciones juradas y abonaron el impuesto sobre los ingresos brutos. Sin embargo la carga de la prueba corre por cuenta exclusiva del agente de retención que precisamente es quien debe acreditar dicha circunstancia para eximirse de responsabilidad.

También así lo ha entendido el propio agente tanto en el escrito de impugnación (fs. 1036/1085) como en el de interposición del recurso (fs.1190/1195).-

De igual modo y siendo que este Tribunal cuenta con facultades para receptar y aplicar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte (art. 161 Ley 5121), se tienen en cuenta los precedentes jurisprudenciales exployados en los casos "Farías" y "Bercovich".-

En estos fallos se expresó que "...si ambos son sujetos pasivos en forma solidaria de la relación jurídica tributaria, no parece descaminado lo resuelto por el pronunciamiento en recurso, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes" (C.S.J.T., en autos: JOSE FARIAS E HIJOS S.R.L. C/GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- S/ NULIDAD/REVOCACION Sentencia Nro. 1316/08 Fecha: 22/12/2008)

En "Bercovich", la Corte tucumana concluyó que la situación descripta se corresponde con el ordenamiento tributario provincial, ya que el art. 31 de la Ley N° 5121(hoy art. 33 texto consolidado Ley N° 8240) dispone que el agente de recaudación es único responsable ante el Fisco, una vez efectuada la recaudación, mientras que si no la realiza, responde solidariamente con el deudor a título propio.

Aclarada la necesidad de acreditación por parte del agente, resulta necesario individualizar que debe hacerlo mediante la producción de prueba que resulte pertinente.-

Dispone el art. 300 del CPCCT de aplicación supletoria respecto a la pertinencia y admisibilidad de la prueba que la misma deberá recaer sobre los hechos contradiados o de justificación necesaria, y que fuesen conducentes para la resolución de la causa. La prueba pertinente es la que acredita los hechos

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JOSE PONCESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

alegados, controvertidos, y conducentes. La pertinencia hace a la congruencia que debe existir entre el relato fáctico y el objeto de la prueba, consiste en la correspondencia entre los datos que la prueba tiende a proporcionar y los hechos sobre que versa el objeto probatorio. Es una noción relacionada con la idoneidad de la prueba. La pertinencia del hecho por probar se refiere a la existencia de alguna relación lógica o jurídica entre éste y el expediente. Parece obvio que sólo los hechos que constituyen el fundamento de la pretensión o excepción deben ser probados. Se trata ello de la aplicación de los principios del objeto de la prueba. (Couture E. Fundamentos del Derecho Procesal Civil, p. 238).- De allí que siendo el Tribunal el encargado de meritar la pertinencia de la ofrecida por el agente, seguidamente nos pronunciaremos sobre ella, rechazándola cuando la impertinencia resulte notoria o manifiesta ("Código Procesal Civil y Comercial de Tucumán", Bourguignon- Peral, Tomo I- B, Edit. Bibliotex, Bs. As. pág. 1225 y sig.).

En el caso particular INGECO S.A. ofreció prueba informativa y pericial contable. Respecto de la primera solicitó se oficie a los proveedores que resultan de la planilla adjunta como Anexo II a fin de informar si presentaron las declaraciones juradas e ingresaron el impuesto sobre los ingresos brutos de los periodos fiscales 2011 y 2012, computando las retenciones no efectuadas por INGECO S.A. en los periodos indicados. Asimismo pide oficio a la DGR para que adjunte un Estado de Cuentas de los sujetos indicados en la planilla referida, y que informe desde qué fecha se encuentran con alta en la jurisdicción Tucumán.-

Dicha prueba, del modo en que se encuentra propuesta no resulta suficiente para liberar de responsabilidad al agente porque como ya se explicó es necesario conocer no solo la presentación y pago de las declaraciones juradas por parte de los proveedores que conforman la determinación impositiva sino además y fundamentalmente si las operaciones comerciales celebradas con INGECO S.A. sujetas a retención integran la Base imponible del impuesto declarado y se vinculan al mes de su registración.-

A los fines de garantizar la fidelidad de la información, ella deberá ser presentada mediante Certificación Contable expedida por Profesional independiente y

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. FERRAZ PONCE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

legalizada por el Consejo Profesional en Ciencias Económicas respectivo, emitida conforme con lo dispuesto por las normas incluidas en la Sección VI de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE y de las Resoluciones pertinentes del Consejo Profesional de que se trate.

Respecto de la prueba pericial contable, estima este Tribunal que encontrándose contenida en la prueba informativa toda la información necesaria, y careciendo a la fecha este Órgano de peritos oficiales para llevarla adelante, será rechazada.

En consecuencia, este Tribunal, en procura de obtener la verdad objetiva material, dispondrá abrir a prueba el presente acogiendo la prueba informativa ofrecida por INGECO en la etapa de impugnación y reiterada en su escrito recursivo, recalcando que hasta tanto el Tribunal cuente con un listado de peritos contadores públicos nacionales, la prueba pericial contable será suplida con aquella del modo en que sigue.-

Acorde fuera expuesto, en los oficios a librarse deberá requerirse a los proveedores la información que se detalla respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con INGECO S.A. en el periodo: 2011 y 2012:

1. Fecha de emisión, Tipo y Número de Comprobante de ventas.
2. Importe neto gravado, IVA discriminado e importe total facturado.
3. Folio y mes de Registración del Libro IVA Ventas o Subdiario de ventas respectivo. De tratarse de sujetos obligados a llevar Registros contables, indicar además folio de registración del Libro Diario General.-
4. Si se practicaron sobre las operaciones indicadas retenciones del Impuesto sobre los ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán.-
5. Si las mismas integran la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por cada periodo y se vinculan al mes de su registración.-
6. Fecha de presentación y pago de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos donde se encuentran comprendidas.-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE FLORES
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

La información deberá presentarse mediante Certificación Contable expedida por profesional independiente y legalizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas respectivo, emitida conforme con lo dispuesto por las normas incluidas en la Sección VI de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE y de las Resoluciones pertinentes del Consejo Profesional de que se trate, debiéndose adjuntar el detalle de las operaciones mediante soporte óptico (CD).-

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1º: DECLARAR la nulidad de la Sentencia Interlocutoria Nro. 1297 del 05 de Diciembre de 2016 y todos los actos que sean su consecuencia, disponiendo como sustitutiva la siguiente: **DIPONER LA APERTURA A PRUEBA DE LA PRESENTE por el término de veinte días. En consecuencia A LA PRUEBA INFORMATIVA:** líbrense los oficios a los proveedores que resultan de la planilla adjuntada por INGECO como Anexo II, quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con INGECO en el periodo 2011/2012: 1. Fecha de emisión, Tipo y Número de Comprobante de ventas. 2. Importe neto gravado, IVA discriminado e importe total facturado. 3. Folio y mes de Registración del Libro IVA Ventas o Subdiario de ventas respectivo. De tratarse de sujetos obligados a llevar Registros contables, indicar además folio de registración del Libro Diario General. 4. Si se practicaron sobre las operaciones indicadas retenciones del Impuesto sobre los ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán. 5. Si las mismas integran la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por cada periodo y se vinculan al mes de su registración. 6. Fecha de presentación y pago de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos donde se encuentran comprendidas.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JOSÉ PONESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte 647/926/2016
San Miguel de Tucumán

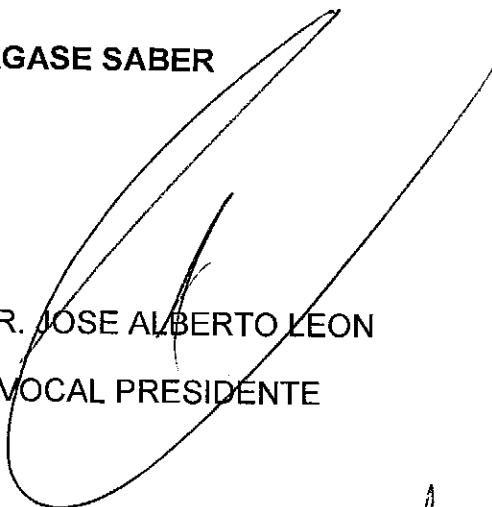
Tel. 0381-4979459 Página 8 de 9

La información deberá presentarse mediante Certificación Contable expedida por profesional independiente y legalizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas respectivo, emitida conforme con lo dispuesto por las normas incluidas en la Sección VI de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE y de las Resoluciones pertinentes del Consejo Profesional de que se trate, debiéndose adjuntar el detalle de las operaciones mediante soporte óptico (CD).- Los oficios deberán ser confeccionados y diligenciados por el interesado. **A LA PRUEBA PERICIAL CONTABLE:** Atento las razones expuestas en los Considerandos y encontrándose suficientemente plasmada en la prueba informativa la información necesaria, NO HA LUGAR.-

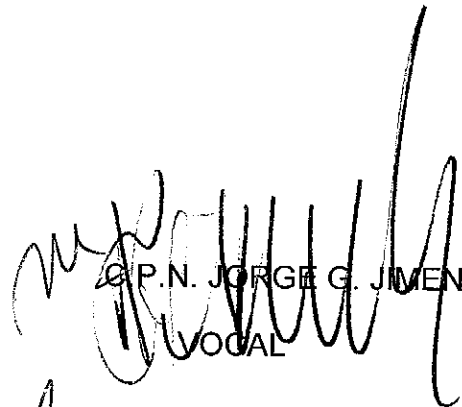
2º- REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.-

SM

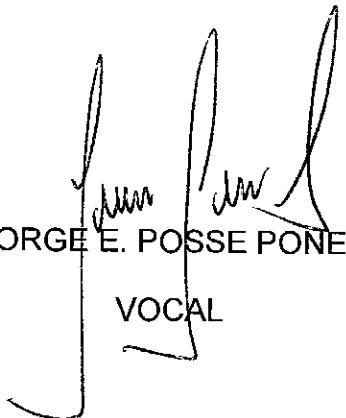
HAGASE SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

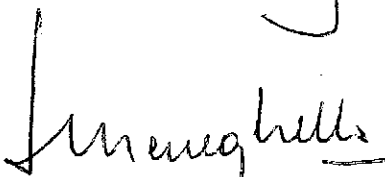


DR. P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



Silvia Marcela Meneghello