

SENTENCIA Nro. 304 /17

Expte. N° 647/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ²⁸ días del mes de ^{Junio} de 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) en ausencia del Dr. José Alberto León (Presidente) para tratar el expediente caratulado como **INGECO S.A.C.I.F. S/ RECURSO DE APELACION (Expte Nro. 11890/376/D/2015 (DGR);**

CONSIDERANDO

Que a fs. 44 el apoderado legal de INGECO S.A.C.I.F. interpone recurso de reconsideración en contra de la Sentencia Interlocutoria de fecha 24.05.2017 que ordena la apertura a prueba de las presentes actuaciones.-

Los fundamentos que esgrime son los siguientes:

1. Lo resuelto en la Resolución Nro. 202/17 trata de una medida para mejor proveer y no de la apertura a prueba del procedimiento. Que su producción corre por cuenta del Tribunal y no por INGECO S.A.C.I.F.

Que al igual que la Sentencia anulada (la Nro. 1297/16), en la que recurre se concluye que es necesario constatar si el principal contribuyente- cliente o proveedor- ingresó el gravamen en su justa medida en los periodos ajustados a INGECO S.A.C.I.F. Dice que la diferencia radica en que mientras en la Sentencia del 05.12.2016 se expresa que el ajuste es por falta de ingreso de percepciones, la que recurre trata la falta de ingreso de retenciones.-

Considera que se debe probar si el principal obligado del impuesto ingresó el gravamen en los periodos ajustados, solo que en un caso el principal es el cliente y en otro el proveedor. De allí que se adoptaron dos criterios diferentes en

situaciones que debieran ser idénticas. Dice que lo correcto es dictar una medida para mejor proveer a fin de requerir a la Dirección General de Rentas que informe sobre los proveedores de INGECO S.A.C.I.F.

2. Se queja porque el Tribunal ha modificado la prueba informativa por él ofrecida y rechazado la prueba pericial propuesta.- Y por ello lo dispuesto es una medida para mejor proveer y no la apertura a prueba.-

3. También se agravia por el plazo por el que se dispuso la apertura a prueba. Sostiene que de conformidad al artículo 303 del Código Procesal Civil de aplicación supletoria, éste debe ser de cuarenta días.-

Dice que el acto emitido es nulo porque el trámite impreso es incorrecto. Invoca el artículo 48 de la ley 4537.

Cabe destacar que en su escrito recursivo el agente refiere de modo expreso al principio de la oficialidad e instrucción así como a las facultades ordenatorias con que cuenta el Tribunal para lograr la verdad material, lo que constituye principio y objetivo primordial del procedimiento que culmina en la decisión adecuada.-

Que entrando al tratamiento de la cuestión, se advierte que el recurso impetrado no se encuentra contemplado en el Código Tributario de Tucumán, razón por la que deben aplicarse las normas subsidiarias (art.129 C.T.P.)

También se destaca que el Tribunal no se encuentra obligado a seguir al recurrente en todas y cada una de las cuestiones y argumentaciones que propone a consideración ni a analizar las pruebas ofrecidas en su totalidad, sino que debe ajustar su resolución tan sólo aquellas que entienda conducentes para decidir el caso y que bastan para dar sustento a un pronunciamiento válido (Cf., CS Fallos, 258:304; 262: 222; 263:30; y Santiago Carlos Fassi, "Código Procesal Civil y Comercial de la Nación comentado, anotado y concordado", t. I, Astrea, Bs. As. 1971, pp. 277/278).-

En mérito a dichas premisas analizaremos los agravios cuyo tratamiento se abordará considerando las diferencias sustanciales entre los Agentes de percepción y retención en primer lugar y luego lo que hace estrictamente a materia de prueba, su apertura, medios y plazo.-

En primer lugar INGECO S.A.C.I.F. considera que la Sentencia anulada y cuestionada reconocen idéntico fundamento de hecho. Que los regímenes de percepción y retención son idénticos diferenciando que en el primero debe requerirse el informe de los clientes y en el segundo del proveedor. Que en todos los supuestos es la Dirección General de Rentas quien debe proveer la información referida a la presentación y pago de las declaraciones juradas de aquéllos.-

Para aclarar el yerro del agente, tal como lo sostuvimos en Resoluciones emitidas por este Tribunal (Sentencias Nros. 6 del 10.02.2017, 53 del 16.03.2017, 90 del 30.03.2017, 102 del 03.04.2017, 107 del 06.04.2017, 129 del 18.04.2017 178 del 16.05.2017. 196 del 23.05.2017 entre muchas otras), tratándose de percepciones no practicadas, “ y *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.***

En otras palabras, y a título ejemplificativo, las unidades compradas (sujetas a percepción) en un determinado período podrán:

- 1) Enajenarse totalmente en el mismo período.*
- 2) Enajenarse parcialmente en el mes de compra, y el resto en los períodos posteriores.*
- 3) Enajenarse totalmente en períodos posteriores al mes de compra.*

De allí la complejidad para efectuar la correlación costo de compra o gastos versus ingresos por ventas o locaciones y prestaciones de servicios gravados.

Por ello 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 de los apelantes”.(las negritas nos pertenecen).- Y esa información puede ser suministrada por la Autoridad de Aplicación”.-

Esta línea argumental ha seguido este Tribunal respecto de los agentes de percepción sin que haya recibido cuestionamiento alguno.-

En el caso de los agentes de retención la situación es diferente porque la información sobre la presentación y pago de las declaraciones juradas de los proveedores no resulta por si sola prueba suficiente. Ello por cuanto existe una correlación directa entre la operación sujeta a retención y la base imponible del tributo en cabeza del propio sujeto pasible de retención (a diferencia de lo que ocurre en los regímenes de percepción y que el apelante confunde). De ello deriva la importancia de establecer con precisión si en la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los referidos proveedores (sujetos pasibles de retención) está incluida y declarada la operación que fue susceptible de la retención no practicada y que por ende, el tributo correspondiente a la misma ya fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, esto es, el propio proveedor. Como se ha sostenido en la Resolución Nro. 202/17: “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 las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas”

Las Corte Suprema de Justicia de la Provincia, en la causa “ Bercovich” Sentencia Nro. 185/2014, citando a Villegas, Héctor en “Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, ha sostenido: “ En cuanto al tema específico de los

agentes de retención o percepción, expresa que ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, y que no se puede decir a priori si son responsables solidarios o sustitutos..... (pag. 235).....” “ Cabe hacer notar también que el mencionado autor en otra de sus obras, pone de relieve que la elección del destinatario legal tributario entre el suministrador o el adquirente, implica una importante variante en cuando al hecho imponible del tributo que grava la transferencia. Si el destinatario legal tributario seleccionado es el transferidor, a quien se otorga el carácter de sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria principal a título de contribuyente, el hecho imponible del tributo será el expendio, vale decir la transferencia a título oneroso. Pero si el destinatario tributario que eligió el legislador es el receptor del bien o servicio, el hecho imponible será la adquisición a título oneroso (de entradas, de billetes de lotería, etc.) y al producirse tal circunstancia condicionante, el agente de percepción deberá adicionar el correspondiente tributo. Esto lleva a la conclusión que en ciertas ocasiones los sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria no surgen del análisis del hecho imponible, sino que, al contrario, son los sujetos pasivos expresamente designados por la ley los que individualizan el hecho imponible (Cfr. Villegas Héctor B “ Los Agentes de Retención y de Percepción en el Derecho Tributario” págs.. 259/260)”.

De allí que quien se encuentra en mejores condiciones de probar dichas circunstancias es el Agente de Retención en tanto pretenda excusar su responsabilidad.

El mejor refuerzo a esta postura es el propio escrito recursivo del agente que obra a fs. 1190/1194 en cuanto alega la nulidad de la Resolución Nro. 113/16 del 07.07.2016 fundada en la prohibición de producir prueba, consignando citas jurisprudenciales en ese sentido (T.F. de Apelación de Buenos Aires, Sala II, Neoplan S.A: 24.02.09), y en el pasaje de ofrecimiento de prueba solicita que el Tribunal acceda a su producción.-

Es decir, al agente le resulta aplicable la teoría de los actos propios, en cuanto a que lo sostenido en su escrito recursivo no puede contradecir sus propios actos anteriores, cuando los mismos resultan jurídicamente relevantes y plenamente

eficaces. Al respecto, la CSJT se ha pronunciado diciendo que *“La doctrina de los actos propios requiere de tres condiciones o requisitos para que pueda ser aplicada, a saber: a) una conducta anterior relevante y eficaz; o sea, se necesita una primera conducta también llamada vinculante; b) el ejercicio de una facultad o de un derecho subjetivo por la misma persona que crea la situación litigiosa debido a la contradicción, existente entre ambas conductas; y c) la identidad de sujetos que se vinculan en ambas conductas”* (cfr. Borda, Alejandro: *“La Teoría de los Actos Propios”*, págs. 67 y vta.) (Sentencia nº 206 del 26/03/12, “Sainz Sanjurjo, Ladislao vs. Provincia de Tucumán”)

Idénticas apreciaciones caben en cuanto a las facultades instructoras con que cuenta el Tribunal, que cita el recurrente en su presentación y que compatibiliza también con la misma teoría de los actos propios.-

El Tribunal dispuso la apertura a prueba, ordenó la producción de prueba ofrecida por el propio agente (fs. 1040) adecuándola a lo que resulta necesario para esclarecer la verdad material, objetiva y ha sido dictada en uso de las facultades instructoras con las que cuenta. (Art. 18 CTP).

Ello permite colegir que resolver la apertura a prueba del recurso no reposa en una decisión puramente potestativa de la Administración; por el contrario, si se presentan “hechos contradichos”, abrir la causa a prueba aparece como necesaria, en aras de resguardar los principios de legalidad, búsqueda de la verdad material y debido proceso adjetivo. Para la Administración, permitir el desarrollo de la etapa de prueba, cuando lo considera pertinente, se torna necesaria e ineludible. Es que la prueba constituye la actividad procesal destinada a producir en el órgano administrativo el conocimiento y certeza sobre los hechos que darán sustento fáctico al acto administrativo, permitiéndole cumplir con los principios de legalidad, razonabilidad y respeto del debido proceso, que constituyen los principios vertebrales del sistema jurídico nacional. El indispensable contacto con la realidad que supone el cumplimiento de esos principios, sólo se obtiene a través de la prueba. Dicho de otra manera, la decisión debe ser el resultado de prueba documentada en el expediente administrativo que proporcione una base racional o lógica para la decisión y que

ésta sea efectivamente un producto del razonamiento a partir de aquélla (Gordillo, Agustín (Dir.), Procedimiento Administrativo, Lexis-Depalma, 2003).

Sin dudas que este Tribunal, contando con las facultades de desechar de oficio la prueba ofrecida, ha meritado su pertinencia, readecuándola para resguardar los principios de "oportunidad" y "razonabilidad", así como las garantías constitucionales del debido proceso y el derecho a ser oído (art. 18 C.N.) Ello así sin desconocer que la carga de probar siempre debe pesar sobre las partes y no sobre el Tribunal que, como tercero, debe resolver imparcialmente el procedimiento y en ausencia de prueba, puede y "debe" sentenciar aplicando las conocidas reglas del *onus probandi*

El Tribunal garantizó en todo momento el debido proceso, haciendo lugar al ofrecimiento probatorio efectuado, conducta que, por su parte, no fue seguida por el recurrente, desde que, teniendo la chance de encauzar el proceso probando sus afirmaciones, su preocupación pasa más por impugnar genéricamente los extremos de la medida de prueba dictada, que por probar los de su recurso, actitud que luce análoga a la adoptada en el transcurso de la etapa recursiva.-

En específica materia de prueba, deben destacarse los precedentes "Colalillo" y "Ohiler". A través de ellos, la Corte de la Nación ha declarado que es deber de los jueces otorgar preponderancia al establecimiento de la verdad por sobre los obstáculos formales que plantee el proceso, pues éste no puede ser conducido en términos estrictamente formales. No se trata ciertamente del cumplimiento de ritos caprichosos —dijo la Corte— sino del desarrollo de procedimientos destinados al establecimiento de la verdad objetiva, que es su norte (C.S. "Colalillo" F: 238:550 y "Ohiller", LA LEY, 1981-C, 67).


En "Ohiler" la Corte Suprema dijo: "las particulares circunstancias de esta causa comprometen al tribunal, en su específica misión de velar por la vigencia real y efectiva de los principios constitucionales...a fin de evitar que la aplicación literal e indiscriminada de normas procesales conduzca a vulnerar el derecho sustancial, a desinteresarse de la consideración de un medio probatorio que se muestra como decisivo para la solución de la causa y a prescindir de la preocupación por arribar a una decisión objetivamente justa del caso concreto; todo lo cual, por lo demás,

va en desmedro del propósito de *afianzar la justicia* enunciado en el Preámbulo de la Constitución Nacional".

Si bien excepcionalísimo, el fallo que comentamos acentúa el perfil moderno de una judicatura más comprometida con los *valores de verdad y justicia* que con una visión *lúdica* del proceso, donde gana quien mejor juega el juego.

Con el sustento doctrinario y jurisprudencial expresado, este Tribunal ha dispuesto la apertura a prueba que pregonaba de modo permanente el agente, flexibilizada al punto tal de otorgarle la posibilidad de que la producción de la misma sea efectuada por un profesional ajeno a la órbita de este Tribunal, designado por el Agente de Retención o incluso por el propio Sujeto Pasible de Retención, a través de certificación contable confeccionada conforme normas profesionales vigentes (con el requisito que esté legalizada por el Consejo o Colegio Profesional respectivo).

Por otra parte debe considerarse que la apertura a prueba del modo en que ha sido ordenada en Sentencia Nro. 202/17 deviene del uso de las facultades instructoras con que cuenta el Tribunal. Por lo tanto se trata de atribuciones ordenatorias (art. 18 ley 5121- t.v-) y son inapelables (art. 151 CTP). La apertura a prueba respeta la garantía constitucional del debido proceso, y el derecho de defensa (art. 18 C.N.)-(cfr. SAIJ: SU50006958- 30.05.2006), asegurando de ese modo la búsqueda de la verdad objetiva material por la que debe velar el Tribunal.-



Finalmente y en cuanto al tiempo por el que se ordena la prueba, éste se ajusta a lo dispuesto por el artículo 151 de la ley 5121 (t.v.) en cuanto establece que "*contestado el traslado por la Autoridad de Aplicación o vencido el plazo para ello, el Tribunal Fiscal resolverá, por auto irrecurrible, abrir a prueba la causa por el término de veinte (20) días o declarar la cuestión de puro derecho*".

En mérito a ello corresponde que en orden a la queja, del modo en que fue dispuesto todo lo relacionado con la prueba y plazo de ella, se rechace el recurso articulado.-

Por ello, en ausencia del Dr. José Alberto León y existiendo mayoría de votos suficientes para el dictado de la presente Resolución,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. **RECHAZAR** el recurso de reconsideración intentado por INGECO S.A.C.I.F.I.A.G.F. en contra de la Sentencia Nro. 202/17 del 24.05.2017 en cuanto a la nulidad de la Sentencia Nro. 1297/16 del 05.12.2016 por las razones expuestas, confirmándose la misma.
2. **RECHAZAR** el recurso de reconsideración intentado por INGECO S.A.C.I.F.I.A.G.F. en contra de la Sentencia Nro. 202/17 del 24.05.2017 en cuanto al modo y plazo en que fuera ordenada la prueba, de conformidad con lo previsto en el artículo 151 ley 5121 (t.v.) manteniéndose la misma en todos sus términos.-
3. **REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.**

HAGASE SABER



C.F.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO