

SENTENCIA Nro. 362 117

Expte. N° 278/926-2016
N° 28.466/376-D-2014 (DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ⁰¹... días del mes de Agosto de 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado **DIEGO ZAMORA E HIJO S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION**, Expte. N° 278/926-2016 y N° 28.466/376-D-2014 (DGR) y;

CONSIDERANDO:

Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación (fs.942 a 947 Expte N° 28.466/376-D-2014 DGR) en contra de la Resolución N° D 106/15 y luego de que éste Tribunal lo intimara a través de la Sentencia N°1200/16 constituyó domicilio especial tal como consta en fs.21 del Expte N° 278/926-2016.

Que la Autoridad de Aplicación contestó los fundamentos del apelante (art.148° CTP), tal como surge de autos.

Que en su presentación el contribuyente plantea la nulidad de la resolución por vicios de procedimiento, ya que considera que la Administración debe ajustarse a los hechos reales, a la verdad material prescindiendo de que ellos hayan sido alegados y probados por el particular. Sostiene que la carga procesal de averiguar esos hechos y cualesquiera otros que resulten necesarios para la correcta solución del caso, recaee sobre ella.

Continuando con esa línea de pensamiento, sostiene que la Administración tenía la obligación de abrir a prueba el procedimiento debido a que existían hechos controvertidos.

Expone que la prueba pericial contable ofrecida fue rechazada por el Fisco sin siquiera realizar un análisis de la misma, violando su derecho de defensa y en especial lo dispuesto por el artículo 98° del CTP.

Afirma que la Administración ha obviado un principio básico del procedimiento administrativo, como lo es la obligación de producir las pruebas solicitadas por el recurrente, generándole una total indefensión y violando su derecho de defensa.

Cita jurisprudencia.

Insiste en que ofreció la prueba informativa con el fin de averiguar si el obligado principal ingresó el tributo. A tal fin solicitó que se oficie a los sus proveedores para que informen si le fue practicada la retención de ingresos brutos durante los períodos 09/2009 al 12/2010 y en caso negativo, indicar la razón por la que no se les practicó la retención y en caso de corresponder, si ingresaron el gravamen computando las retenciones no efectuadas.

Considera que es el fisco el que cuenta con el aparato de inteligencia que lo posibilita a investigar a los posibles deudores, y tiene la posibilidad de verificar el cumplimiento del principal obligado, sin embargo no lo realizó. El organismo de recaudación pretende transferir su deber ineludible de fiscalizar y verificar a un tercero, sin que la ley lo autorice en tal sentido.

Por lo expuesto, desconocer las pruebas ofrecidas y/o no producirlas, no puede tener otro resultado que la declaración de nulidad del acto administrativo dictado en consecuencia, por cuanto la determinación impositiva se asienta en la sola voluntad del funcionario que la emite.

La resolución recurrida deniega la prueba ofrecida y argumenta una obsesionada solidaridad a la que fundamenta con el artículo 33 del CTP. Por ello considera que no puede ejercer su derecho a defensa ya ni siquiera se le ha otorgado la posibilidad de probar el ingreso del impuesto en su justa medida por parte de sus

Dr. Jorge E. Josse Ponessa, Vocal Tribunal Fiscal de Apelación

proveedores no retenidos.

Manifiesta además que constituirían casos paradigmáticos de la nulidad denunciada, los sujetos que se detallarían en anexo, todos prestadores de servicios de transporte marítimo efectuados en la provincia de Buenos Aires, conforme surgiría de las constancias de inscripción en AFIP, donde constaría que

la única actividad en la que se encontrarían inscriptos dichos proveedores, es la relacionada con el transporte marítimo.

Tal como surge de la documentación aportada y la actividad declarada por dichos sujetos, resultaría comprobado ampliamente que se tratarían de prestaciones de servicios que se habrían efectuado fuera de la jurisdicción de Tucumán, y por ende, improcedente practicarles retención por el impuesto sobre los Ingresos Brutos.

El apelante sostiene que la DGR rechazaría los argumentos de alícuota 0%, en virtud de que no se habría probado en la etapa de impugnación que la actividad habría sido desarrollada dentro del territorio de la provincia de Tucumán y que tampoco habría sido comercializada por el productor primario, desconociendo nuevamente las pruebas presentadas.

Con relación a los productores primarios, sostiene que no correspondería efectuarles retención por estar comprendidos dentro de los beneficios establecidos por el Dcto1241/3(ME)2006, plenamente aplicable en los períodos 2009 y 2010 comprendidos en el ajuste.

Con relación a las "Operaciones excluidas de retención" afirma que la DGR rechaza su planteo al sostener la supuesta ausencia de prueba que permita sostener que los pagos se vincularían con gastos particulares de los socios. Indica que no sólo habría presentado prueba documental sino que además solicitó prueba pericial contable que permita determinar los gastos de la empresa.

En éste punto, sostuvo la improcedencia del ajuste porque habría incluido a sujetos a los que no correspondería efectuar retención, ya que los pagos efectuados habrían sido gastos particulares de los socios y no en su calidad de SRL y que por ello no debieran ser incluidos dentro de la base imponible a los efectos de las retenciones.

Finalmente solicita se haga lugar a su recurso, se deje sin efecto la Resolución N°D 106/15 y se archiven las actuaciones.

En su responde, la Dirección General de Rentas (fs. 1/16 Expte. N° 278/926-2016) sostiene que el agente no ha logrado probar el hecho concreto de que el

obligado principal ingresó el tributo en su justa medida, por lo que no logró quedar liberado de la obligación.

Remarca que en éste caso particular la firma no presentó en la etapa administrativa ni en la impugnatoria ni en la presente etapa recursiva, la documentación que permita verificar que los sujetos no retenidos han ingresado en su correcta medida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a aquellas operaciones en las que la firma omitió retener, demostrando así el ingreso del tributo y la ausencia de evasión impositiva respecto de dichas operaciones.

Sostiene que el agente no presentó la documentación suficiente y necesaria que permita liberarlo de la responsabilidad solidaria que preceptúa el Código Tributario Provincial, no resultando válida la pretensión de trasladar al fisco la carga probatoria.

A la luz de lo descripto se observa claramente que la cuestión sometida a debate está centrada en la prueba y su valoración que según el contribuyente omitió la Autoridad de Aplicación, razón por la que – en ésta instancia- será meritudo.

Las presentes actuaciones versan sobre una determinación efectuada a DIEGO ZAMORA E HIJO S.R.L. por incumplimiento de sus obligaciones como Agente de Retención por retenciones no practicadas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los sujetos pasibles con quienes celebró operaciones comerciales sujetas al régimen instituido por la RG N° 23/02, modificatorias y complementarias.

Que el recurrente sostiene la ausencia de verificación a los proveedores de su mandante y que a raíz de ello no se constató 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

Dr. JORGE ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

imponible de las citadas declaraciones juradas. Es justamente dicho extremo el que debe acreditar 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 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 dicha 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

pertencen 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 previa verificación del ingreso del impuesto por parte de los proveedores a quienes no se habrían efectuado las correspondientes retenciones. 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.

De igual modo y siendo que este Tribunal cuenta con facultades para receptor y aplicar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte (art. 161 Ley 5121), se tienen en cuenta los precedentes jurisprudenciales explayados en los casos “Fariás” 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/REVOCAION 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE DE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. ROSSE PONESSA
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 contradichos o de justificación necesaria, y que fuesen conducentes para la resolución de la causa. La prueba pertinente es la que acredita los hechos 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 DIEGO ZAMORA E HIJO S.R.L. ofreció prueba informativa, documental y testimonial. Respecto de la primera solicitó se oficie a los proveedores involucrados en la determinación practicada mediante "ACTA DE DEUDA N° A 413-2014 -ETAPA IMPUGNATORIA" a fin de informar si presentaron las declaraciones juradas e ingresaron el impuesto sobre los ingresos brutos de los periodos fiscales 09/2009 a 12/2010, computando las retenciones no efectuadas por el agente en los periodos indicados.

Dr. JOSE ANTONIO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

J. JORGE E. ROSSEZ PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En afán de garantizar al contribuyente su pleno derecho de defensa y conjugando esta garantía con las facultades con que cuenta el Tribunal de indagar en busca de la verdad objetiva indicada precedentemente, sostenemos que la prueba propuesta resulta admisible pero insuficiente 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 DIEGO ZAMORA E HIJO S.R.L. sujetas a retención integran la Base Imponible del Impuesto declarado y se vinculan al mes de su registración. Es allí donde reposa la necesaria acreditación por parte del agente para eximirse de responsabilidad.

La información indicada, debe ser fidedigna a los efectos de la valoración por parte de éste Tribunal. A tal fin se aceptará la prueba informativa oficiando a los proveedores del Agente detallados en el Anexo, quienes deberán presentar Certificación Contable expedida por Profesional independiente y 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 testimonial donde el agente solicita que se cite a los clientes de DEGO ZAMORA E HIJO S.R.L. que intervinieron en las operaciones objeto del ajuste fiscal a fin de que comparezcan a manifestar si los mismos han abonado directamente el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos fiscales 09/2009 a 12/2010; estima este Tribunal que la declaración testimonial no resulta pertinente ya que es necesario conocer las registraciones contables de esos proveedores, en la forma que se indica para la prueba informativa –que se recepta-. Y respecto de la prueba pericial la misma resultaría sobreabundante ya que lo que intenta probarse estaría satisfecho con la producción de la prueba informativa.

A más de ello la pericial sería de difícil producción toda vez que éste Tribunal no cuenta a la fecha con peritos oficiales inscriptos para llevarla a cabo.

En consecuencia, este Tribunal, en procura de obtener la verdad objetiva material, dispondrá abrir a prueba el presente acogiendo la prueba informativa ofrecida por DIEGO ZAMORA E HIJO S.R.L. 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 DIEGO ZAMORA E HIJO S.R.L. en los períodos: fiscales 09/2009 a 12/2010:

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.-

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:

- 1. TENER** por presentado en tiempo y en forma el Recurso de Apelación interpuesto, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación
- 2. 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 comprendidos en la determinación efectuada mediante "ACTA DE DEUDA N° A 413-2014 –ETAPA IMPUGNATORIA", quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con DIEGO ZAMORA E HIJO S.R.L. en los periodos fiscales 09/2009 a 12/2010: 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

Dr. JORGE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

pago de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos donde se encuentran comprendidas.

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 a las razones expuestas en los considerandos y encontrándose suficientemente plasmada en la prueba informativa la información necesaria, **NO HACER LUGAR. A LA PRUEBA TESTIMONIAL** por impertinente, **NO HA LUGAR.-**

2º. REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.-

MVG

HAGASE SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

Silvia Marcela Meneghello