

SENTENCIA N° 422/17

Expte. N° 170/926/2017 (44362/376-D-2014-DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 16... 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, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado “ACHERAL S.A. S/ RECURSO DE APELACION– Expediente N° 170/926/2017 (44362/376-D-2014-DGR)” y;

CONSIDERANDO

Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación (fs. 1726/1733) del expediente de cabecera, en contra de la Resolución N° D 32/17, y constituyó domicilio especial (art. 114° C.T.P.).

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

Que el principal agravio del contribuyente radica en que solicita la nulidad de la Resolución porque considera que se advierte con extrema facilidad que la misma no solo es una mera transcripción de sentencias sino una en comprensión del contenido de los precedentes citados.

Plantea que si bien la DGR admite la posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por deuda ajena puede liberarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente ha ingresado las sumas de dinero a él correspondientes en concepto de principal obligado, dicho organismo no realizó acto alguno tendiente a probar dicho extremo, por el contrario pretende cobrárselo nuevamente a su mandante lo que generaría un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración.

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ

Afirma que su representada adolece de cualquier poder de policía para exigir a sus proveedores la exhibición de sus DDJJ, mas no así la DGR, la que además cuenta con esa documentación en su poder, pero sin embargo desestimo la prueba ofrecida y pretende cobrar el importe dos veces.

Sostiene el apelante que en la impugnación se ofreció como prueba documental estados de cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos de diferentes proveedores de su mandante incluidos en el ajuste.

Manifiesta que al ser el responsable solidario, la suya es una obligación de carácter subsidiaria cuya existencia y magnitud depende de la primera que es la del obligado principal.

Justamente considera que por este carácter subsidiario opera el beneficio de excusión de la solidaridad que en el agente de retención aparece con las exigencias de acreditar que el contribuyente ha pagado el gravamen. Queda claro según el, que si de los estados de cuenta de los principales obligados al pago, surge que estos no adeudan el impuesto sobre los ingresos brutos en los periodos ajustados a su mandante, no puede la administración pretender cobrárselo nuevamente a su mandante en carácter de responsable solidario.

Por otro lado afirma que la verdad material no es una facultad de la Administración sino una imposición legal inexcusable – art. 3 de la ley 4.537 -, conforme lo expusieramos en ítems precedentes. No obstante ello considera que la administración manifiesta una resistencia casi caprichosa a cumplir con tal deber. La administración tenía la obligación de abrir a prueba el procedimiento, ya que existían hechos controvertidos.

Sostiene que la mayor contradicción es el hecho de que la resolución quiere descalificar los precedentes de la C.S.J. de Tucumán con el argumento de que existirían otros de la C.S.J.N. a los que invoca de forma errática.

DR. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Afirma que la DGR pretende que se aplique retenciones a sujetos de extraña jurisdicción, que conforme se demostró con la prueba documental aportada se trata de operaciones efectuadas fuera de la jurisdicción y con transporte a cargo de Acherall S.A.,

Sin embargo dicha prueba fue desestimada arbitrariamente por no haber aportado los originales.

Sostiene que quien dicta la norma delega o reglamenta una norma primaria, no actúa bajo el axioma de la libertad sino que, por el contrario, está condicionado por la norma delegante o la norma primaria, a las cuales no pueden alterar, superar, modificar y/o contradecir.

Afirma que esta violación ha ocurrido en el caso que nos convoca, ya que el art. 7 de la RG 23/02 sobrepasa los límites impuestos por el CTP por cuanto el mismo en su art. 222 inc. 1 fija que la base imponible por vía de exclusión, entre otros, de los importes correspondientes al IVA. Es decir, que considera que no puede la Administración por vía reglamentaria establecer la base de cálculo del gravamen, cuando está expresamente prohibido por la ley delegante que el IVA integre la base imponible.

En su responde, la Dirección General de Rentas (fs. 1/5 del expediente de cabecera) considera que en el caso "san Juan" surge inequívoca la responsabilidad del agente de procurar por su parte la prueba indubitada que el contribuyente directo ingreso el tributo por la operación concertada con el agente, como único medio para desligarse de la responsabilidad que sobre el recae.

Afirma que lo endeble de la posición del apelante es que en el momento oportuno – operación comercial – incumplió injustificadamente con su deber de retener. Sin embargo pretendió –y aun hoy lo hace- que en instancia ulterior otros demuestren si el contribuyente ingreso o no el tributo a los efectos de desligarse la responsabilidad solidaria que el mismo generó ante aquel incumplimiento.

Considera la DGR que la decisión fue acertada al rechazar toda aquella prueba que, por la forma, la extensión o los términos en que fue ofrecida, resultaban inconducentes para acreditar que el contribuyente ingreso el impuesto respectivo por la operación incluida en la determinación. Efectivamente, el acto en crisis de manera circunstanciada y categórica rechazo las pruebas ofrecidas motivando en cada caso el decisorio. Por esta razón afirma la DGR que nos encontramos ante un acto administrativo valido no alcanzado por vicios que lo afecten.

En lo que respecta a los estados de cuentas ofrecidos como pruebas, por su naturaleza global, considera que no conduce en modo alguno a conocer si el contribuyente ingreso el impuesto respecto de la operación omitida.

La única obligación del contribuyente es retener, por lo que concluye que ninguna de las pruebas ofrecidas resultaban idóneas para acreditar el ingreso del tributo en su justa medida para liberarse de la obligación nacida a raíz de su incumplimiento. Por lo que la pretendida prueba informativa referida a los contribuyentes directos resultó infructuosa por la manera en que aquella fue propuesta.

En lo que respecta al planteo de la verdad material, afirma la Autoridad de Aplicación que la obligación de buscar la misma, conlleva el deber de arbitrar los medios necesarios para lograr ese fin; tales como los cumplimientos a lo largo del procedimiento en estudio. Pero ese principio no exime al interesado de demostrar inequívocamente aquello que alega a su favor.

En cuanto al planteo respecto al cálculo IVA, afirma la DGR que la base de cálculo permite determinar la obligación del agente y se conforma según lo establecido en la RG (DGR) N° 23/02 que reglamenta su régimen, constituyendo el importe determinado solo un anticipo o pago a cuenta del impuesto a ingresar posteriormente por el contribuyente directo. En cambio, la base imponible es aquella que permite determinar el impuesto mismo que constituye la obligación del contribuyente y se rige por las disposiciones contenidas en el CTP. De allí que no media exceso de delegación de facultades, toda vez que, como ya se dijera,

los mecanismos de determinación de las obligaciones tributarias que alcanzan al agente y al contribuyente directo son diferentes atento a que no comparten una y otra la misma naturaleza ni se encuentran regidas por la misma normativa.

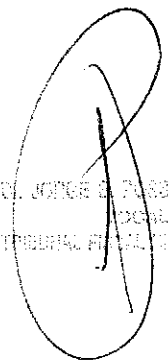
A la luz de lo descripto se observa claramente que la cuestión sometida a debate está centrada en la prueba y su valoración que según el contribuyente omitió la Autoridad de Aplicación, razón por la que – en esta instancia- será meritudo.-

Las presentes actuaciones versan sobre una determinación efectuada a ACHERAL S.A. 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 Resolución General N° 23/02, sus modificatorias y complementarias.

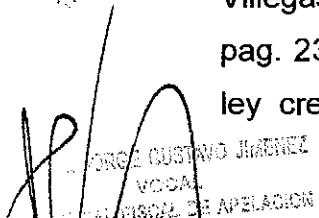
Que el recurrente sostiene que corresponde la liberación de cualquier tipo de responsabilidad al haber cumplido los obligados principales con el impuesto en su justa medida.

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



JORGE DE PÁEZ PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APLICACION



JORGE GUSTAVO JARNE
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 ya 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 al haberse 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 "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/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 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.

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

Dr. JUSTINO JUAREZ
VOCAL

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 ACHERAL S.A. ofreció prueba documental obrante en autos y la que acompaña en sus escritos. Ofrece además prueba informativa pidiendo se oficie: 1- Los sujetos identificados en los distintos Anexos que se acompañaron con la impugnación, a los efectos de que informen las retenciones practicadas por Acherál S.A. en los periodos 2/10 a 6/12 inclusive. Acreditaran su condición frente al impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán. En caso que no se les hubiera practicado retención, deberá informar la razón y adjuntar la documentación que así lo justifique, como así también informaran si presentaron la DDJJ e ingresaron el gravamen computado las retenciones no efectuadas por

Acheral S.A. en el periodo indicado. 2- A los sujetos que se detallan en el ANEXO IV de la impugnación, a los efectos de que informen: a- En que jurisdicción provincial se encuentran inscriptos. b- Si obtienen ingresos que provengan de la jurisdicción de Tucumán. c- Si la mercadería adquirida a Acheral S.A. es transportada con flete a cargo de ésta última. 3- A la D.G.R. a los efectos de que adjunte un Estado de Cuenta de todos los sujetos identificados en los distintos anexos de la impugnación correspondientes al periodo 2/10 a 6/12. Informará, además, desde que fecha se encuentran con alta en la jurisdicción Tucumán.

Ofrece además Prueba Pericial contable solicitando se designe perito contador a los efectos de: 1.- Para que de la compulsa del Libro IVA Compras del periodo 2/10 a 6/12 y demás documentación sustentoría, elabore una planilla comparativa por mes, sobre el total de retenciones efectuadas por Acheral S.A., las retenciones omitidas según la D.G.R. y las que correspondían o hubieren correspondido efectuar según el perito contador. Deberá considerar las constancias de inscripción, de exención y/o no retención e importe de las operaciones y alícuotas de retención correspondiente según la condición del proveedor. 2- para que informe el perito si la documentación que se aportó con la impugnación mas la que obra en poder de mi mandante, expresa con claridad si se tratan de sujetos locales, de Convenio Multilateral o de extraña jurisdicción, si están inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y desde que fecha. Informará además, si de la mencionada documentación es posible conocer que alícuota correspondía retener según la condición del sujeto y si la D.G.R. cuenta con dicha información. 3- Para que informe el perito, si de los Estados de Cuenta que se adjuntaron con la impugnación es posible determinar si los sujetos presentaron sus DDJJ en el periodo 2/10 a 6/12 y si registraban saldo a favor de la D.G.R. por el periodo 2/10 a 6/12.

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 ACHERAL S.A. sujetas a retención integran la Base Imponible del impuesto declarado y se vinculan al mes de su registración.-

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 ACHERAL S.A. 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 ACHERAL S.A. en el período fiscal 02/10 a 06/12:

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).

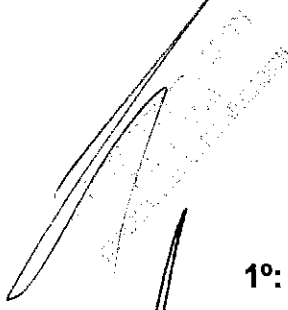
Respecto a la prueba informativa ofrecida por el contribuyente en su punto 2 y 3, encontrándose subsumida la información requerida en la prueba aceptada por este Tribunal, no ha lugar a la misma.



Porcello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:



1º: TENER por presentado, en tiempo y forma, el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación.

2º: 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° 896-2014", quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con ACHERAL S.A. en el período fiscal 02/2010 a 06/12: 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).- Los oficios deberán ser confeccionados y diligenciados por el interesado.

3º- Respecto a la prueba informativa ofrecida por el contribuyente en su punto 2 y 3, encontrándose subsumida la información requerida en la prueba aceptada por este Tribunal, no ha lugar a la misma.

4º- 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.

5º- REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVASE.-

M.F.B.

HAGASE SABER

DR. JOSÉ ALBERTO LEON

VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE-PONESSA

VOCAL

C.F.N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO

SECRETARIA

Dr. JAMES CRISTIAN MICHASTOLIN
SECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION