

SENTENCIA Nro. 445 117

Expte. N° 70/926-2017 (27574/376-D-2015 DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ²⁸ 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 Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado **BULACIO ARGENTI SA S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 70/926-2017 (27574/376-D-2015 DGR)** y;

CONSIDERANDO:

Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación (fs.454/459) en contra de la Resolución N° D 334/16 .

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 bajo el título "Sujetos que no desarrollan actividad en Tucumán" alude a que la firma explotaba campos en Santiago del Estero, según contratos de arriendo adjuntados en la etapa impugnatoria, aseverando que aportaron las pruebas respectivas. Asimismo sostiene que muchas operaciones no tienen sustento territorial en Tucumán, atento a que el proveedor no está localizado en esta provincia o bien el servicio no se presta aquí, citando como ejemplo los servicios agropecuarios prestados en Santiago del Estero.

Que bajo el acápite: "compras a sujetos excluidos por nómina" el apelante reiterando lo ya argumentado en la etapa impugnatoria, se agravia por cuanto

sostiene que Bulacio Argenti S.A., compró una cosechadora a la firma INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A. – sujeto amparado por lo establecido en la RG (DGR) N° 32/2011 – entregando el importe de pago a la firma Zafra S.A., pero que el destinatario real del pago era Industrias John Deere Argentina S.A., habiendo adjuntado la respectiva documentación respaldatoria.

Que en el título “Operaciones de compras de inmuebles” alega conforme lo ya sostenido en la impugnación que, los pagos de operaciones de compra de inmuebles se encuentran excluidos de la regulación bajo análisis, en atención a que la RG (DGR) N° 23/2002 habla genéricamente de compra de bienes, y dadas las particularidades que tienen los inmuebles, la retención sobre estas operaciones requería una apreciación especial en la norma. Que asimismo concluye que la venta de inmuebles por parte de personas físicas no se encontraría alcanzada con el gravamen.

Sostiene que la R.G. (D.G.R.) N° 23/2002 no incluye a las locaciones de inmuebles, por lo que la firma recurrente no estaría incluida en las previsiones de la R.G. (D.G.R.) N° 31/2011.

Bajo al título “Prestamos de Confianza” asevera que existen operaciones que no estarían alcanzadas con la retención de Ingresos Brutos por ser ajenas a la definición de hecho alcanzado con el régimen; afirmando que no obstante ello una situación especial se plantearía con las firmas GANADERA CABURE S.A., CALCHAQUINA S.A., LAS REJAS S.A. y SOMA S.A.; con quienes los prestamos fueron efectuados en un negocio de confianza. Que concluye alegando que la retención aplica solamente para pagos de bienes y prestaciones de servicios, encontrándose los préstamos fuera del objeto de la norma.

La firma recurrente alega que no es solidariamente responsable con el principal obligado y arguye que la Administración pretendería que ingrese retenciones que no realizó, lo cual resultaría inadmisibles, concluyendo que resulta arbitrario que el Fisco lo determine como responsable por una deuda que la Administración presume tiene para con ella, sin previa verificación de la DDJJ de los principales

obligados. En consecuencia, sostiene que en el supuesto de que hubiera omitido actuar como agente de retención, no le generaría obligación de ingresar tales sumas, si las mismas fueron ingresadas por el principal obligado.

El recurrente sostiene que la solidaridad es subsidiaria, exponiendo que existen dos tipos de obligaciones: la del contribuyente que responde como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria y la del responsable que responde por una carga pública impuesta por la Administración a la que suplanta en la función de recaudación, siendo la primera de ellas una obligación principal, y la segunda una obligación subsidiaria cuya existencia y magnitud dependen de la primera. Siguiendo ese orden de ideas, justamente por ese carácter subsidiario opera el beneficio de exclusión de la solidaridad que en el agente de retención aparece con las exigencias de acreditar que el contribuyente ha pagado el gravamen; y que ese deber es de cumplimiento imposible en virtud del secreto fiscal amparado por el artículo 110 del Código Tributario Provincial.

Citando jurisprudencia aplicable al caso, y en el mismo punto de agravio el apelante indica que del expediente no surge que la Autoridad de Aplicación hubiera verificado a los principales obligados para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida a su mandante como responsable solidario.

Ofrece prueba documental consistente en: las constancias obrantes en las etapas anteriores, la inspección y la impugnación a la determinación original.

Ofrece prueba informativa y prueba pericial contable solicitando se proceda a la apertura a prueba.

En su responde, la DGR sostiene que según el informe del Departamento Revisión y Recursos, obrante a fs. 431/434 de autos, el agente se domicilia en esta jurisdicción, por lo cual a prima facie todas las operaciones realizadas por el mismo serían efectuadas por sujetos que tienen actividad en esta provincia; y que por ende tienen sustento territorial en ésta, aclarándose que el responsable no

aportó la documentación suficiente que acredite sus dichos en la etapa fiscalizadora como así tampoco en la etapa impugnatoria, siendo la mencionada etapa la instancia oportuna para ofrecer la prueba que intenta valerse (artículo 98 Código Tributario Provincial).

Que resulta oportuno reiterar que según surge de la documental a fs. 331/372, no se constata que las prestaciones de servicios se hayan realizado en otra jurisdicción distinta a Tucumán; asimismo la documentación aportada para el sujeto Casa Fenk SACIFI (fs. 89/92 y 266/269), resulta ser insuficiente puesto que no se puede vislumbrar quien soporta el gasto de flete por la operación cuestionada.

En consecuencia la falta de presentación de la documentación probatoria pertinente por parte del recurrente, resulta contrario a lo dispuesto en los artículos 98 y 120 segundo párrafo del Código Tributario Provincial.

Señala que en la presente determinación se consideraron operaciones llevadas a cabo por sujetos que se encuentran al amparo del Régimen de Retención establecido por la RG N° 23/02, sus modificatorias y complementarias, atento a que los mismos efectúan actividades en nuestra jurisdicción.

En relación al agravio formulado bajo el título "Compras a sujetos excluidos por nomina", debe reiterarse aunque le agravie al apelante que, teniendo presente la documentación obrante a fs. 94/96 y 292/297 de autos, el Departamento Revisión y Recursos informa que la firma INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A., no tiene ninguna operación incluida en la determinación de oficio practicada con saldo a ingresar por retención omitida, por lo que deviene en abstracto el tratamiento de la cuestión planteada.

Con respecto a los llamados "prestamos de confianza", conforme surge del análisis de la documentación aportada por el agente en la instancia impugnatoria se concluyó que el mismo no logró desvirtuar la determinación de oficio practicada

con la documental aportada, siendo dicha instancia la idónea de conformidad al artículo 98 del Código Tributario Provincial.

Sostiene que se entiende por responsabilidad solidaria lo expuesto en el art. 25 del CTP, por lo tanto, existe solidaridad tributaria cuando la ley prevé que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación, a través de vínculos autónomos, dando lugar a que el Fisco pueda exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda.

Puntualmente, en el presente caso, el agente no ha logrado probar ese hecho concreto en el que el planteo se sustenta, el cual radica en que quedaría liberado de su responsabilidad acreditando que cumplió con su obligación de retener.

Rechaza las pruebas informativas y pericial contable ofrecidas por el recurrente.

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 BULACIO ARGENTI 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 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 las 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 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 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 TUCUMÁN -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.

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 BULACIO ARGENTI SA ofreció prueba informativa, documental y pericial contable. Respecto de la primera solicitó que:

1. A la DGR a los efectos de que adjunte un Estado de cuenta de todos los sujetos incluidos en la planilla determinativa correspondientes a los periodos 4 a 12/2011.
2. Al Ministerio de Economía de la Provincia a los efectos de que remita copia autenticada de la Resolución 262/15 del 29.V.15, dictada en el expediente 17188/376-D-2009.

En cuanto a la prueba pericial contable solicita se designe perito contador a los efectos de que informe si de las actuaciones administrativas resulta que la DGR hubiere verificado que los proveedores indicados en la aludida determinación:

- a) Se encontraban inscriptos o no en la jurisdicción de Tucumán como sujetos locales, de Convenio Multilateral o se trataba de sujetos de extraña jurisdicción. Y si contaban o no con constancia de no retención del impuesto sobre los ingresos brutos.
- b) Si los mismos habían presentado sus declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos Provincia de Tucumán del periodo por el que se efectuó el ajuste y si ingresaron el débito, en caso de corresponder. Si existe alguna actuación de la DGR tendiente a determinar si esos proveedores presentaron sus DDJJ y/o ingresaron el impuesto correspondiente.

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 BULACIO ARGENTI S.A. sujetas a retención integran

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.

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

Por ello,

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: **DISPONER LA APERTURA A PRUEBA DE LA PRESENTE** por el término de veinte días. En consecuencia **A LA PRUEBA INFORMATIVA**: Acéptese la misma: I. Líbrense los oficios a los proveedores que resultan comprendidos en la determinación efectuada mediante "PLANILLA DETERMINATIVA – ACTA DE DEUDA N°: A 612-2015 – IMPUESTO SOBRE LOS IMPUESTOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCION –ETAPA IMPUGNATORIA", quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con BULACIO ARGENTI SA en los periodos fiscales 04/2011 a 12/2011: 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.

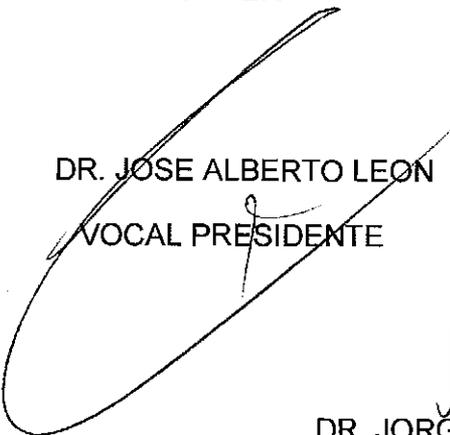
3º: Respecto a la prueba informativa ofrecida por el contribuyente en su punto 2, encontrándose subsumida la información requerida en la prueba aceptada por este Tribunal, NO HA LUGAR a la misma.

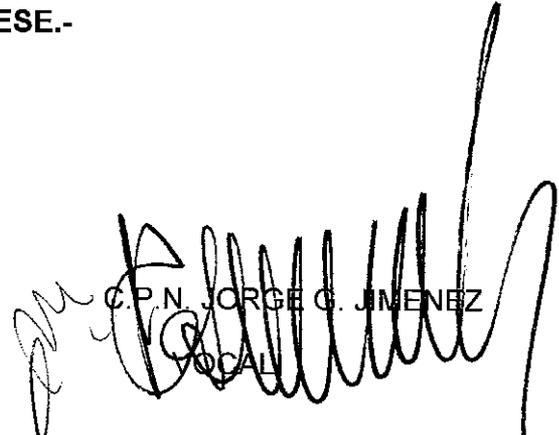
4º: A LA PRUEBA PERICIAL CONTABLE: Atento las razones expuestas en los Considerandos y encontrándose suficientemente plasmada en la prueba informativa la información necesaria, NO HA LUGAR.-

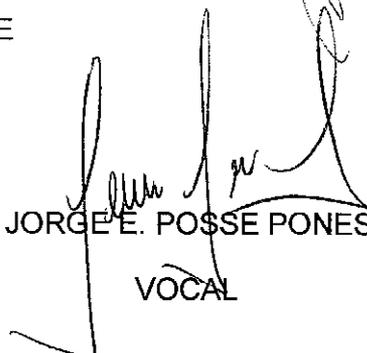
5º: REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVASE.-

APM

HAGASE SABER


DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTÓBAL ANICHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA