

SENTENCIA N° 453/17

Expte. N° 819/926/2016 (51703/376-D-2015-DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 04 días del mes de Septiembre 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 "EXPERTA ASEGURADORA DE RIESGO DE TRABAJO S.A. (ANTES LA CAJA ASEGURADORA DE RIESGO DE TRABAJO ART S.A.) SI RECURSO DE APELACION- Expediente N° 819/926/2016 (51703/376-D-2015-DGR)" y;

CONSIDERANDO

Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación (fs. 157/165) del expediente de cabecera, en contra de la Resolución N° D 240/16, 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.

Manifiesta el apelante que se agravia de la Resolución en crisis, por cuanto esta Autoridad de Aplicación habría confirmado la determinación de deuda efectuada mediante el Acta de Deuda N° A 848-2015, sorteado los argumentos expuestos en su defensa, como así también la prueba informativa ofrecida.

Se agravia porque se le habría reclamado improcedentemente el ingreso de retenciones por operaciones realizadas con proveedores, toda vez que las mismas habrían devenido en abstracto siendo que el impuesto reclamado no habría sido computado por los sujetos pasivos del mismos, en oportunidad de haberse liquidado el impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Expresa que la DGR habría renunciado conscientemente a la verdad material de los hechos, además habría incurrido en una negación del objetivo del procedimiento administrativo, lo que sería contrario a principios constitucionales.

Arguye que la DGR constaría con facultades para establecer la verdad de los hechos, por lo que debería haber verificado que el IIBB correspondiente a operaciones ut-supra mencionadas y sobre las cuales se habría practicado el ajuste al recurrente, habrían sido declaradas e ingresadas por los contribuyentes principales de la obligación tributaria.

Asimismo invoca la teoría de las cargas probatorias dinámicas. Cita doctrina y jurisprudencia aplicables al caso.

Resalta que se agravia de la Resolución recurrida, en cuanto que la documentación que demostraría el correcto cumplimiento de las obligaciones por parte de sus proveedores, se encontraría en poder de los mismos, no contando el agraviado con facultades para requerir la exhibición de la misma, es por ello que habría ofrecido prueba informativa en la etapa impugnatoria a tales fin y que la administración nada habría dicho al respecto.

Manifiesta que el responsable principal sería el contribuyente mientras que el responsable por deuda ajena lo sería en el caso de que éste no ingrese el impuesto. Cita jurisprudencia a fin de respaldar sus dichos.

Asimismo se agravia de los intereses practicados por la DGR, toda vez que sería criterio tanto de la doctrina como de la jurisprudencia que para la aplicación de los mismos sería necesario el cumplimiento de dos requisitos como ser: el retardo en el cumplimiento de la obligación y que el mismo sea imputable al deudor en forma dolosa o culposa.

Bajo el punto "VIII PRUEBAS" solicita la aplicación de la teoría de la prueba dinámica y ofrece la misma prueba que habría propuesto en la etapa de la impugnación.

JOSÉ E. POLO FORNESA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

GUSTAVO J. MENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Finalmente hace reserva del caso federal para recurrir ante la Corte Suprema de Justicia de la Nación, conforme el artículo 14 de la Ley N° 48.

En su responde, la Dirección General de Rentas (fs. 1/7 del expediente de cabecera) considera que respecto de la prueba ofrecida, ésta resulta inoficiosa, toda vez que para la obtención de las bases sujetas a retención, ajustadas como consecuencia de la impugnación interpuesto, se tuvo en cuenta, la condición de inscripto ante la DGR, de cada uno de los sujetos pasibles de retención.

Cita jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación, y afirma que surge evidente el apartamiento de la Corte Provincial a los criterios allí establecidos respecto del deber que le corresponde al agente que pretende liberarse de responsabilidad por incumplimiento a los regímenes de retención y/o percepción de tributos, ya que son ellos los que deben acreditar el ingreso del impuesto por parte del contribuyente, circunstancia que no acaeció en los presentes autos.

Lo sentado por la Corte Suprema Nacional sobre la cuestión de debate resulta de aplicación obligatoria para todos los tribunales de justicia.

Afirma que la provincia tiene potestad tributaria, es decir la facultad para crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial.

Por otro lado el agente de Retención se encuentran obligados a ingresar las sumas retenidas y percibidas al Fisco.

Estos sistemas permiten recaudar el impuesto en la fuente, es decir donde se exterioriza primariamente la riqueza que se pretende gravar.

Cita jurisprudencia al respecto.

Sostiene que el artículo 33 del Código Tributario Provincial establece que responden solidariamente los agentes de retención, percepción o recaudación por las retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas.

Tal como se concluyó en el citado fallo "SAN JUAN", la Corte Suprema de Justicia de la Nación, ha confirmado lo resuelto en otra causa, acerca del deber de los agentes de acreditar el pago por parte de los obligados directos como única forma de eximirse de la responsabilidad que solidariamente sobre ellos pesan.

Respecto a los intereses resarcitorios, afirma la DGR que dicha pretensión fiscal corresponde en el presente caso, debido a que dichos intereses tienen un carácter efectivamente resarcitorio, por lo que constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrándose justificativo, no solo por constituir una reparación por el uso de capital ajeno, sino también por tratarse de una indemnización al acreedor, cuyo derecho de crédito se ve lesionado al no satisfacer la deuda en el plazo establecido. ("E. Jota E. Producciones S.A." T.F.N.-Sala A- 20/7/01).

Por último afirma que considera la Autoridad de Aplicación que en el caso de autos, ni en instancia de impugnación ni en apelación, el agente ofrece prueba alguna o refiere a alguna circunstancia que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable, por lo que teniendo en consideración la expresa inversión de la carga probatoria que la norma cuya aplicación pretende, corresponde rechazar su pretensión por falta de justificación y fundamentación adecuada.

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 EXPERTA ASEGURADORA DE RIESGO DE TRABAJO S.A. (ANTES LA CAJA ASEGURADORA DE RIESGO DE TRABAJO ART 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 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.

DR. MARCELO JOSÉ PONCE
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. GUSTAVO ANTONIO
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. GUSTAVO ANTONIO
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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.

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 EXPERTA ART S.A. ofreció informativa pidiendo se oficie a cada uno de los proveedores correspondientes a las operaciones involucradas en la deuda reclamada a efectos que: 1- informen si en los periodos fiscales enero a diciembre de 2011 han sido contribuyentes del Impuestos sobre los Ingresos Brutos y se encontraban inscriptos en la Provincia de Tucumán. 2- Informe si en los periodos fiscales enero a diciembre de 2011 han declarado e ingresado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán, y si para ello se han computado retenciones practicadas por EXPERTA ART S.A. y en tal caso, respecto a que operaciones, acompañado en su respuesta copia de la documentación correspondiente al respecto. 3- informe el detalle de operaciones por los periodos fiscales enero a diciembre de 2011 con EXPERTA ART S.A., indicando el tipo de comprobante, su numeración, su fecha, el importe total, el importe neto gravado de IVA, el concepto facturado. 4- aporten copia del Libro de IVA Ventas donde conste que se haya registrado las operaciones detalladas en el punto 1); o certificaciones contable en la cual conste el detalle de operaciones, a saber, fecha, tipo y numero de comprobante; importe neto gravado; importes no gravados o exentos; IVA; y el importe de retención del impuesto sobre los ingresos brutos en la que asimismo se indiquen claramente los registros exhibidos para su confección; datos de la rúbrica y en que folio de los mismos fueron registradas cada una de las mismas.

1

SECRETARÍA DE LEGISLACIÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

DR. JOSÉ GUSTAVO JIMÉNEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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.

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 EXPERTA ART S.A. en el período fiscal 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.-

TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
TUCUMAN

C.P. JORDI CUSTAVO JEREZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
TUCUMAN

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 1 y 4 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: 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 848-2015", quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con **EXPERTA ASEGURADORA DE RIESGO DE TRABAJO S.A. (ANTES LA CAJA ASEGURADORA DE RIESGO DE TRABAJO ART S.A.)** en el período fiscal 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 1 y 4, encontrándose subsumida la información requerida en la prueba aceptada por este Tribunal, no ha lugar a la misma.

4º- REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.-

M.F.B.

HAGASE SABER

DR. JOSE ALBERTO LEÓN

VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL

DR. N. JORGE G. JIMENEZ

VOCAL

ANTE MI

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO

SECRETARIA

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