

SENTENCIA Nro. 475 117

Expte. N° 32/926-2016
N° 33.902/376-D-2012 (DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ~~07~~... 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, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado **S.A. VERACRUZ S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 32/926-2016 y N° 33.902/376-D-2012 (DGR)** y;

CONSIDERANDO:

Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación (fs.1893/1901 Expte N° 33.902/376-d-2012 DGR) en contra de la Resolución N° D 373/14 y luego de que éste Tribunal lo intimara a través de la Sentencia N°133/16 constituyó domicilio especial tal como consta en fs.21 del Expte N° 32/926-2016.

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 cuanto le resulta imposible determinar cuáles de las operaciones habían sido excluidas y cuales incluidas al momento de obtener las bases imponibles determinadas, violándose su derecho de defensa ya que no contaba con la posibilidad de controvertir un ajuste que no expresaba otra cosa que cifras globales y sin que se efectúe ningún tipo de discriminación sobre la misma.

También plantea la nulidad debido a que no obstante haber aportado durante la inspección toda la documentación requerida, la misma no fue considerada a los fines de practicar el ajuste. Sostiene que la resolución simplemente se limita a afirmar que la documentación fue analizada, pero tal circunstancia no puede ser constatada en ninguna parte del expediente administrativo por cuanto no existe un

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

detalle de cual es la documentación que dice haber analizado y los fundamentos de porqué la misma no fue considerada.

Insiste en que no se analizó debidamente la documentación oportunamente aportada existiendo conceptos y sujetos que se encuentran al margen de toda retención ya sea por estar exentos o por ser sujetos de extraña jurisdicción.

Se agravia debido a que la Autoridad de Aplicación argumentó que la documentación aportada en oportunidad de la impugnación no fue considerada por haber sido aportada en copias simples, no cumpliendo en tal sentido los requisitos que condicionan su admisibilidad.

Bajo el título "La verdad material" expone que resolución cuestionada reitera lo ya afirmado por el Acta de Deuda N°A 1764/12, en el sentido de que "*se analizó la documentación proporcionada por la firma... considerando también la información obtenida del sistema de esta Dirección General de Rentas*". Insiste en que tal afirmación carece de todo sustento puesto que se obvió toda valoración de la información que obra en el organismo, lo que considera que descalifica tal actuación como acto administrativo.

Afirma que la Administración tenía la obligación de abrir a prueba el procedimiento, ya que existían hechos controvertidos. Se agravia porque la DGR no habría considerado la prueba ofrecida, guardando absoluto silencio al respecto.

Cita jurisprudencia.

Manifiesta que aún en el supuesto de que hubiera omitido actuar como agente de retención, ello no le generaría la obligación de ingresar tales sumas, si las mismas no fueron detraídas en sus DDJJ por quienes debieron haberla sufrido.

Expone que solicitó se libre oficio a los sujetos identificados en los anexos de la impugnación a fin de que informen sobre las retenciones practicadas por S.A. VERACRUZ, debiendo acreditar su condición frente al impuesto sobre los Ingresos Brutos. Pero la resolución apelada denegó el recurso, no considerando la prueba ofrecida, argumentando la solidaridad que fundamentó citando el artículo 33 del Código Tributario.

Dr. ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Considera que a la determinación impositiva le faltó la previa verificación del ingreso del impuesto por parte de los proveedores a quienes no habría efectuado la correspondiente retención.

Cita el fallo de José Farias e Hijos SRL vs. Gobierno de la Provincia de Tucumán y el fallo de Bercovich SACIFIA c/ Provincia de Tucumán (DGR) s/Nulidad/revocación.

Plantea además la improcedencia de la multa e inexistencia de fraude.

Finalmente solicita que se revoque la Resolución N° D 373/14 y se archiven las actuaciones.

En su responde, la Dirección General de Rentas (fs. 1/15 Expte. N° 32/926-2016); ante la reflexión del agente de que no obstante haber aportado durante la inspección toda la documentación la misma no fue ni siquiera considerada a los fines de practicar el ajuste, se remite a la resolución apelada con el objeto de dejar en claro que en la misma se hizo lugar parcialmente a la impugnación y se efectuaron ajustes en base a la documentación aportada por el agente con lo que cree queda demostrado que la misma si fue tomada en cuenta.

Sostiene que se efectuó el relevamiento y análisis pormenorizado de la documentación que el agente aportó durante la inspección, en virtud de lo normado en la RG N° 23/02 modificatorias y complementarias, normativa aplicada a efectos de determinar las bases imponibles y las alícuotas consideradas a los fines de la determinación impositiva practicada; por lo que no le asistiría razón al contribuyente.

Observa que las facturas de compras no pueden ser vinculadas con el listado de Órdenes de Pago proporcionado por la firma durante la inspección en soporte

magnético. Asimismo se observa que la documentación aportada, correspondiente a constancias de inscripción en el Régimen de Convenio Multilateral, constancias de AFIP, consultas de páginas de internet etc, no serían procedentes a los fines de poder verificar los conceptos que el impugnante alega que no corresponde se consideren en la base imponible determinada.

Con relación a los sujetos de extraña jurisdicción, donde el agente expuso que hubiera bastado con constatar los mismos en los datos obrantes en la DGR, la

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JUAN CARLOS POSSE PONESS
SOCIAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Autoridad de Aplicación sostiene que éste argumento no resulta válido atento a que el responsable pretendió en la etapa de la impugnación invertir la carga de la prueba contrariando lo dispuesto en los Arts. 98 y 120.

Además aportó documentación en idioma extranjero, sin traducción al idioma español, por lo que la misma no cumple con los recaudos establecidos en el Art.34 de la Ley N° 4537 de procedimiento administrativo.

En cuento a los fallos de "Bercovich SACIFIA" y "José Farías e Hijos SRL" surge evidente el apartamiento de la Corte Suprema de Justicia de la Nación con respecto a los criterios de la Corte Provincial en relación a los criterios sobre el 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.

En el presente caso 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.

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 meritado.

Las presentes actuaciones versan sobre una determinación efectuada a S.A. VERACRUZ 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

Dr. JORGE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

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 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 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE PONESSA
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO NIÑEZ
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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/REVOCAACION 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.).

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

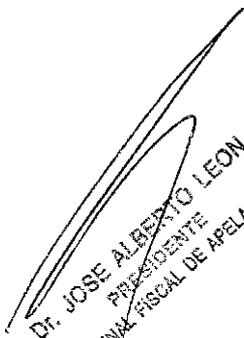
DR. JORGE E. POSEZ PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En el caso particular S.A. VERACRUZ ofreció prueba informativa, documental y pericial contable. Respecto de la primera solicitó se oficie a los proveedores involucrados en la determinación practicada mediante "ACTA DE DEUDA N° A 1764-2012" a fin de informar si presentaron las declaraciones juradas e ingresaron el impuesto sobre los ingresos brutos de los periodos fiscales 01/2008 a 06/2010, computando las retenciones no efectuadas por el agente en los periodos indicados.

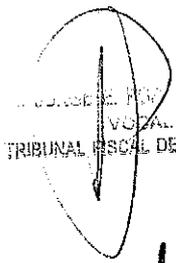
En afán de garantizar al contribuyente su pleno derecho de defensa y conjugando esta garantía con las facultades con que cuenta el Tribunal de indagar en busca de la verdad objetiva indicada precedentemente, sostenemos que la prueba propuesta resulta admisible pero insuficiente para liberar de responsabilidad 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 S.A. VERACRUZ 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 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.



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JOSE MARÍA PINEDA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GUSTAVO JIMENEZ
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En consecuencia, este Tribunal, en procura de obtener la verdad objetiva material, dispondrá abrir a prueba el presente acogiendo la prueba informativa ofrecida por S.A. VERACRUZ 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 S.A. VERACRUZ en los períodos: fiscales 01/2008 a 06/2010:

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

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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**: librense los oficios a los proveedores que resultan comprendidos en la determinación efectuada mediante "ACTA DE DEUDA N° A 1764-2012 –ETAPA IMPUGNATORIA", quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con S.A. VERACRUZ en los periodos fiscales 01/2008 a 06/2010: 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

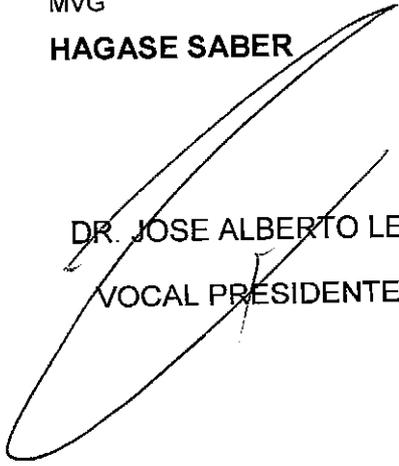
Dr. JOSE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

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.

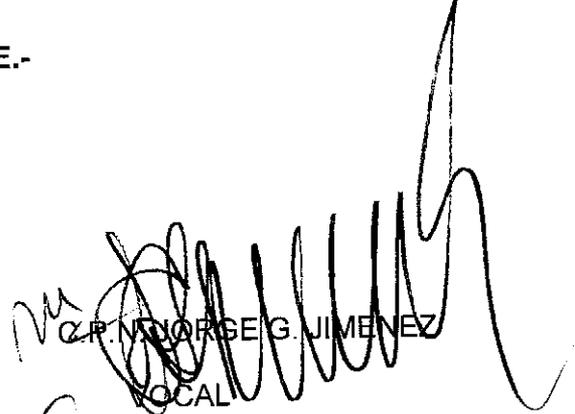
2º- REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.-

MVG

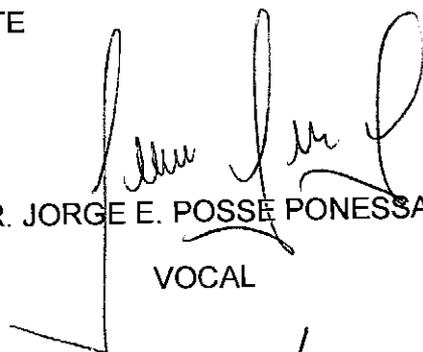
HAGASE SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE



DR. GEORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI

Silvia Marcela Meneghello

