

SENTENCIA N° 588 /17

Expte. N° 783/926/2016

En San Miguel de Tucumán, a los ...30... días del mes de ...Octubre... de 2017 reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "**ORCE PABLO DANIEL**" s/ **Recurso de Apelación – Expte. N° 783/926/2016 y Expte. Nro. 16.174/376/D/2011 (DGR)**".

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 272-16?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- Que a fojas 1/7 el contribuyente ORCE PABLO DANIEL a través de su apoderado, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución D 272-16 de fecha 17.10.2016 dictada por la Dirección General de Rentas de la Provincia. En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 860-2011, practicada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, respecto de las obligaciones tributarias 11 y 12/2006, **DECLARAR ABSTRACTA** la impugnación interpuesta respecto de las obligaciones tributarias 07 a 10/2006 y **LIBERAR DE SANCIÓN** al agente por la infracción dispuesta en el Sumario instruido N° M 860-2011.

II.- El contribuyente en su Recurso presentado el 10/11/2016 a fs. 1/7 del Expte. N° 783/926/2016, manifiesta bajo el título "1. DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA PRESUNTA DEUDA TRIBUTARIA", plantea que los períodos intimados 07 a 12/2006 se encuentran prescriptos, considerando que el cómputo del plazo comenzaría a correr desde que se devengan los intereses individualmente por cada uno de los períodos, conforme lo establecido por la CSJTuc. Agrega que la

Dr. José Alberto León
Presidente
Tribunal Fiscal de Apelación

Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa
Vocal
Tribunal Fiscal de Apelación

C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez
Vocal

única causal de interrupción de la prescripción sería la interposición de demanda; por lo que el acto administrativo determinativo sólo suspendería por un año el curso de la prescripción.

Alega en el título "2. NULIDAD DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO POR APLICACIÓN DEL FALLO BERCOVICH CSJTUC", manifestando que el proceso de determinación de oficio seguido por la DGR es nulo de nulidad absoluta por no haber integrado la relación tributaria. Considera que en el caso de marras no se ha retenido el impuesto pretendido por la DGR, por lo cual responderían solidariamente agente y contribuyente, conforme lo establecido por el artículo 33 del CTP. Cita doctrina y jurisprudencia en este sentido.

Agrega en el título "3. NULIDAD CON INCONVENCIONALIDAD DEL INSTITUTO AGENTE DE RETENCIÓN", que teniendo en cuenta lo establecido por el art. 161 del CTP, debería aplicarse la jurisprudencia vinculada con la prescripción, la nulidad de la determinación de oficio porque no integra la relación jurídica tributaria y la declaración de inconstitucionalidad del instituto del agente de retención.

Plantea en el subtítulo "Afecta el principio de Legalidad" que la creación de los agentes de retención debería surgir siempre de ley y la omisión de la misma no podría ser suplida por el Poder Ejecutivo. Alude que el Digesto Tributario en su art. 24 distingue entre contribuyente obligado por deuda propia y responsable obligado por deuda ajena (ubicando en este al agente de retención), avalando de esa manera lo sostenido por la doctrina en cuanto considera a los agentes como sujetos sustitutos a los contribuyente y que art. 32 del CTP incurre en una delegación prohibida, pasible de ser declarada inconstitucional por vulnerar dicho principio de legalidad.

En el subtítulo "Determinación del sujeto", cita el art. 33 de la Ley 5.121, considerando que la determinación del sujeto resulta imprescindible, en virtud de que el contribuyente es el sujeto pasivo de la relación jurídico tributaria y por lo tanto debería estar individualizado, y en caso de no estarlo, se debería realizar el procedimiento administrativo tendiente a que el Fisco le exija el cumplimiento de la obligación tributaria.

Seguidamente, en el subtítulo "La designación carece de motivación", plantea que la Administración designa a determinados contribuyentes como agentes de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE PONCE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

retención sin exponer motivos que lo justifiquen, razón por lo cual considera que el procedimiento resulta viciado y arbitrario.

En el subtítulo "Afecta el Principio de Igualdad", el apelante afirma que la carga impuesta por la DGR obstaculiza el normal desarrollo comercial de la firma sin poder continuar operando en igualdad de condiciones con respecto a otros contribuyentes del medio que no fueron designados Agentes de Retención.

Finalmente, en el subtítulo "Crea un perjuicio patrimonial", manifiesta que la inclusión forzosa como agente de retención genera un severo e irreparable perjuicio patrimonial, atento a que significaría en la empresa un alto costo.

Por lo expuesto solicita se haga lugar a los planteos articulados y se dicte sentencia.

III.- Que a fs.17/24 del Expte. N° 783/926/2016 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

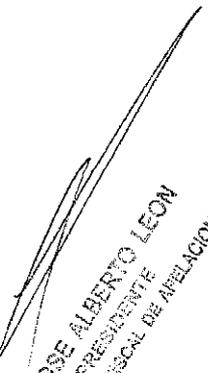
En relación con lo planteado en el título "1. DE LA PRESCRIPCIÓN DE LA PRESUNTA DEUDA TRIBUTARIA", en primer lugar destaca que respecto de las obligaciones tributarias 07 a 10/2006 resulta de aplicación lo previsto en el séptimo párrafo del artículo 7 de la Ley N° 8520 (conforme la modificación introducida por el punto f), inciso 7) del artículo 1 de la Ley N° 8720).

Por otra parte, resalta que los términos de prescripción para determinar y/o reclamar el impuesto correspondiente a cada período fiscal, se computa desde el vencimiento del plazo para presentar la DDJJ respectiva a cada posición.

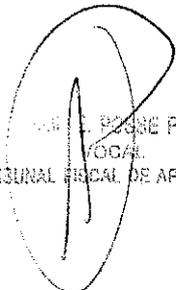
Expresa que en el presente caso el vencimiento para la presentación de la DDJJ correspondiente a la obligación tributaria 11/2006 se produjo en fecha 15/12/2006.

Por lo expuesto afirma que el cómputo del término de prescripción para el citado anticipo comenzó a correr a partir del 16/12/2006 y que, en consecuencia, la prescripción de la citada obligación tributaria operaría el 16/12/2011, razón por la cual sostiene que los períodos 11 y 12/2006 no se encuentran prescriptos al día de la notificación del Acta de Deuda en tratamiento, hecho este ocurrido el 06/12/2011.

Dado que dicha Acta de Deuda fue notificada el día 06/12/2011, es decir con anterioridad al 16/12/2011, manifiesta que los términos de la prescripción que se



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JOSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GUSTAVO BENITEZ

encontraban corriendo se suspendieron por el lapso de un año y en virtud de dicha suspensión, el plazo de prescripción de cinco años, relativo a la obligación fiscal 11/2006, se extendió hasta el 16/12/2012.

Indica que no obstante ello, el día 25/07/2012 se inició demanda de embargo preventivo por los períodos incluidos en el certificado de deuda N° 276/2011, la cual interrumpió oportunamente los plazos de prescripción que se encontraban corriendo, en los términos del Código Civil, y que por lo tanto la acción para reclamar los períodos fiscales 11 y 12/2006 determinados en el Acta de Deuda N° A 860-2011 no se encuentra prescripta. A partir de lo dicho concluye que, no encontrándose prescripta la obligación tributaria del período 11/2006, el más antiguo de los verificados y no condonados, mucho menos se encuentra prescripta la restante obligación contenida en la citada acta de deuda.

Por su parte, respecto a lo expresado en el acápite "2. NULIDAD DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO POR APLICACIÓN DEL FALLO BERCOVICH CSJTUC" la Autoridad de Aplicación afirma que no procede la nulidad por la nulidad misma, en la medida que el agraviado haya podido alegar y probar en la instancia posterior, resguardándose de esa forma su derecho de defensa.

Asimismo, destaca que el Agente de Retención es parte de un sistema de recaudación en la fuente, creado con el objeto de disminuir la evasión; y que es por ello que le cabe responsabilidad a todo agente si no actúa como tal – ya sea cuando retiene y no ingresa los importes o cuando habiéndole correspondido, omite efectuar la retención correspondiente- porque de una u otra manera contribuye con la evasión. Con relación a ello cita el art. 33 del CTP.

Sin embargo, resalta que la firma quedaría liberada de su responsabilidad al demostrar que el obligado principal ingresó el tributo en su justa medida. Cita artículos del CTP y jurisprudencia que avalan su postura.

Manifiesta que en relación al 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 el obligado principal ingresó el tributo en su justa medida.

Destaca que en el caso particular de autos, la firma no presentó la documentación que permita verificar que los sujetos no retenidos han ingresado debidamente el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a aquellas operaciones en

DR. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JOSÉ P. JOSÉ PONESSI
VODAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE CUSTALDO JIMENEZ
VODAL

las que la firma omitió retener. En efecto sostiene que el agente no presentó la documentación suficiente y necesaria que permita liberarlo de la responsabilidad solidaria que preceptúa el CTP, no resultando válida la pretensión de trasladar al fisco la carga probatoria.

Respecto a lo planteado en el título "3. NULIDAD CON INCONVENCIONALIDAD DEL INSTITUTO AGENTE DE RETENCIÓN" manifiesta que no pueden aplicarse los fallos mencionados por el agente en su recurso, ya que conforme a lo establecido por el Código Civil la potestad del Fisco para exigir los períodos 11 y 12/2006 no se encuentra prescripta. Considera que tampoco resulta procedente la aplicación del fallo "Bercovich" puesto que el Fisco aplica la doctrina sentada en fallos de la Corte Nacional a la cual la Corte de la Provincia debió haberse acogido.

En relación a lo planteado en el subtítulo "Afecta el principio de Legalidad", afirma que el Director General de Rentas se encuentra debidamente facultado para el dictado de la Resolución General que designa agentes de retención y sostiene que la misma bajo ningún punto de vista constituye la creación de un nuevo tributo o atenta contra el principio de reserva de ley, sino que establece una forma de recaudación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a través de un régimen de pago a cuenta del mismo.

En este sentido aclara que el art. 32 del CTP sólo faculta a la DGR a designar los agentes de retención, percepción y recaudación, sin que pueda modificar o establecer cuestiones referidas a los elementos estructurales de la relación jurídica sustancial del tributo.

Considera que resulta infundada la pretendida declaración de inconstitucionalidad de las normas atacadas, toda vez que en la especie no se advierte que la DGR haya excedido su potestad reglamentaria puesto que se ha limitado a precisar el casuismo o individualización de los sujetos, manteniendo inalterables los fines y el espíritu de las normas del CTP, cumpliendo cabalmente con el mentado principio de juridicidad o reserva de ley.

Respecto a lo planteado en el subtítulo "Determinación del sujeto", el órgano administrativo se remite a lo expuesto en relación a lo planteado en el punto "2. NULIDAD DE LA DETERMINACIÓN DE OFICIO POR APLICACIÓN DEL FALLO BERGOVICH CSJTUC".

DE JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. PORCE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE CUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

En relación a los subtítulos “La designación carece de motivación” y “Afecta el Principio de Igualdad”, manifiesta que la Resolución General N° 144/02, por medio de la cual fuera designado el recurrente como Agente de Retención, expone los motivos por los cuales se incorporan los contribuyentes contenidos en la nómina anexa, no resultando procedente el planteo de que no fueron expuestas las razones de dicha designación.

Asimismo, expresa que resulta falso lo afirmado por el apelante, con relación a que fue designado como agente de retención en manifiesta desigualdad con otras empresas con la misma actividad que no se encontrarían afectadas con dicha carga, atento a que en la mencionada resolución general se incluyen 10 contribuyentes que registran la misma actividad que la apelante.

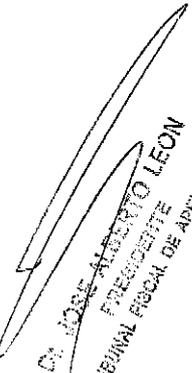
Con respecto al subtítulo “Crea un perjuicio patrimonial”, resalta que todo ello es en virtud de la carga pública que le impone el Estado a fin de garantizar la recaudación, y con ello el normal funcionamiento de la provincia. Cita doctrina en este sentido.

Finalmente, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° D 272/16.

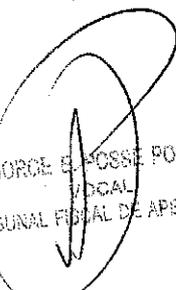
IV.- A fs. 32/33 del Expte. N° 783/926/2016 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

V.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 272/16 de fecha 17/10/16, resulta ajustada a derecho.

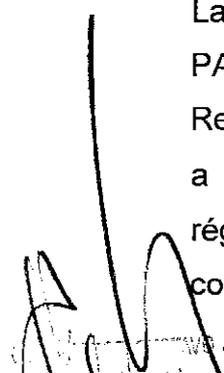
Las presentes actuaciones versan sobre una determinación efectuada a ORCE PABLO DANIEL por incumplimiento de sus obligaciones como Agente de Retención por retenciones no practicadas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los sujetos pasibles con quienes celebró operaciones comerciales sujetas al régimen instituido por la Resolución General N° 23/02, sus modificatorias y complementarias.



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JORGE ELMOSSÉ PONESSA
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



JORGE ELMOSSÉ PONESSA
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Al efectuar un análisis minucioso de la cuestión sometida a debate, corresponde en primer lugar considerar la ubicación temporal de los hechos ocurridos como así también los términos para el cómputo de la prescripción de las obligaciones tributarias involucradas.

Que en el caso concreto, el vencimiento para la presentación de la DDJJ correspondiente a la posición 11/2006, la más antigua de las determinadas que no resultó condonada en virtud de la Ley N° 8720, se produjo en fecha 15/12/2006. El cómputo del término de la prescripción para dicho anticipo comenzó a correr a partir del 16/12/2006. Teniendo en cuenta que respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por las disposiciones del Código Civil (cinco años), la prescripción de la citada obligación tributaria tendría lugar el día 16/12/2011.

Siendo que el Acta de Deuda fue notificada el día 06/12/2011, mediante Cédula de Notificación N° 0001-00049122 obrante a fs. 116 del Expte. N° 16174/376/D/2011, es decir con anterioridad al 16/12/2011, los términos de la prescripción se suspendieron por un año. En consecuencia, el plazo de prescripción de la obligación fiscal 11/2006 se extendió hasta el 16/12/2012.

Sin embargo, el día 25/07/2012 la Autoridad de Aplicación inició demanda de embargo preventivo por los períodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 860-2011, razón por la cual el curso de la prescripción se encuentra interrumpido a partir de dicha fecha, respecto de las obligaciones correspondientes a los períodos 11 y 12/2006 contenidas en la citada Acta de Deuda.

No obstante lo analizado en los puntos anteriores, cabe destacar que la DGR por su parte, conforme a lo manifestado en su escrito de contestación, entiende que el recurso fue interpuesto por el agente en forma extemporánea, puesto que conforme consta en sello inserto por el organismo a fs. 361/382 del Expte. N° 16174/376/D/2011, dicho recurso ingresó a la DGR en fecha 22/11/2016 mientras que la Resolución N° D 272-16 se notificó al contribuyente el día 19/10/2016, habiendo vencido el plazo para interponer el recurso por parte del administrado, con lo cual resulta procedente su rechazo.

Sin embargo corresponde aclarar que el recurso fue presentado previamente ante este Tribunal a hs. 09:35 del día 10/11/2016, de manera que el cómputo del plazo para su interposición efectuado por la DGR resulta erróneo y en consecuencia el recurso deviene temporáneo.

Dr. MOISE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESSA
FISCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

Ello conforme lo estipulado en el artículo 134 del Código Tributario Provincial el cual establece que: "...Contra las resoluciones que dicte la Autoridad de Aplicación en los casos previstos en el artículo 99 y contra las que impongan multas, los sujetos pasivos o infractores podrán interponer –a su opción–, dentro de los quince (15) días de notificados, los siguientes recursos: 1. Recurso de reconsideración. 2. Recurso de apelación ante el Tribunal Fiscal, cuando fuese viable..." y considerando el plazo de gracia correspondiente al día hábil inmediato posterior previsto en el artículo 31 de la Ley de Procedimiento Administrativo, el cual dispone que: "...Toda presentación no efectuada en horas hábiles administrativas del día en que se produzca el vencimiento del plazo legal, podrá válidamente cumplirse dentro de las dos primeras horas del día hábil inmediato subsiguiente."

Cabe dejar constancia que el apelante al presentar dos recursos de apelación del mismo tenor en diferentes mesas de entradas (DGR y este Tribunal) indujo con su accionar al error en que incurre la DGR de considerar extemporáneo el presentado ante su propia mesa de entradas, cuando previamente ya lo había efectuado ante este Tribunal en tiempo y forma. Incluso el apelante incumplió con lo previsto por la Resolución General N° 18/2007 actualmente en vigencia, que establece la obligatoriedad de informar a la Dirección General de Rentas cuando un recurso fuere presentado directamente ante este Tribunal dentro del mismo plazo previsto para su interposición.

Dicho esto, corresponde analizar el fondo de la cuestión planteada respecto de las obligaciones tributarias omitidas como Agente de Retención referente a los períodos 11 y 12/2006 contenidas en el Acta de Deuda N° A 860-2011, y en este sentido se comparte lo manifestado por la DGR en su escrito de contestación de traslado en cuanto a que el apelante no ha logrado probar acabadamente que el sujeto pasible de retención (obligado principal) ingresó el tributo no retenido en su justa medida, incluyendo las operaciones comerciales involucradas dentro de la base imponible de las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, única causal que lo liberaría de toda responsabilidad al Agente de Retención más allá de las facultades del Fisco de exigirle el ingreso de los intereses resarcitorios por los montos oportunamente dejados de ingresar.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C. P. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

Asimismo deben desestimarse los agravios del apelante en cuanto a que su designación como Agente de Retención afecta el principio de legalidad, ya que el Director de la DGR se encuentra facultado para designarlos (Artículo 32 del CTP) y a dictar normas generales y obligatorias con relación a los Agentes de Retención y establecer las obligaciones a su cargo (Artículo 9, punto 10 del CTP), lo que no constituye la creación de un nuevo tributo por lo que no se vulnera el principio de reserva de ley, dado que simplemente lo que se instrumenta es un régimen de recaudación anticipada del tributo al establecer un sistema de retención en la fuente.

Del mismo modo que no observa un tratamiento desigual, conforme se agravia el apelante, en cuanto al perjuicio que le produciría tal designación por la manifiesta desigualdad que lo colocaría respecto de otras empresas que desarrollan idéntica actividad, ya que como bien lo expone la Autoridad de Aplicación en la Resolución General N° 144/02 se incluyen asimismo otros 10 contribuyentes que registran la misma actividad que desarrolla el recurrente.

En consecuencia, cabe concluir que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ORCE PABLO DANIEL, en contra de la Resolución N° D 272-16 de fecha 17/10/16.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del precedente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

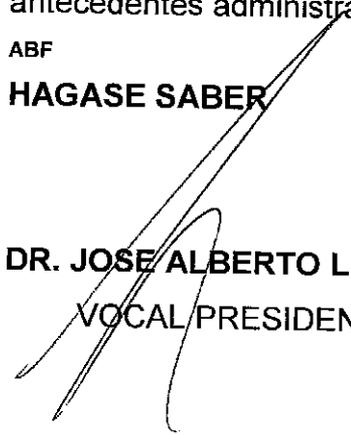
RESUELVE:

1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ORCE PABLO DANIEL, en contra de la Resolución N° D 272-16 de fecha 17/10/16.

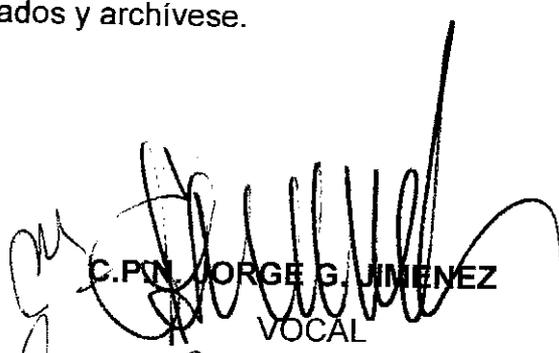
2. **REGÍSTRESE, NOTIFÍQUESE,** oportunamente, devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

ABF

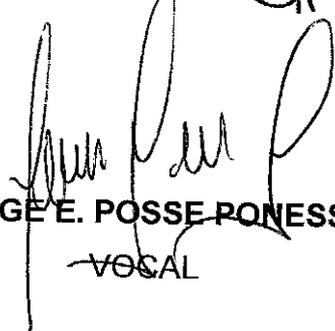
HAGASE SABER



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

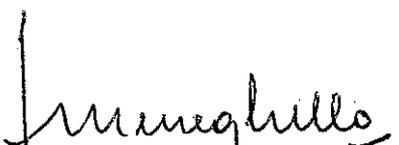


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



DRA. SILVIA MENEGHELLO
SECRETARIA GENERAL