


SENTENCIA N° 341/18

Expte. N° 523/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 02 días del mes de Mayo de 2018, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, del Dr. José Alberto León (Vocal) y del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "COMPañIA INDUSTRIAL CERVECERA S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 523/926/2016 (Expte. N° 31696/376/D/2011 (D.G.R.)

CONSIDERANDO:

- I. Que en fecha 16/03/2018 este Tribunal dictó la sentencia definitiva N° 54/18, en la cual se disponía declarar abstracta la cuestión planteada contra la Resolución N° D 50-15, atento a que se encontraba trabada la Litis en los autos "Compañía Industrial Cervecera S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ Nulidad/Revocación". Expte N° 100/15.", para evitar el dictado de sentencias contradictorias y por haber optado el contribuyente por la vía prevista en el art. 21 de la Constitución Provincial.
Que dicho decisorio fue notificado a las partes por cédulas en fecha 09/04/18, que se encuentran agregadas a fs. 39 y 40.
Que el día 12/04/2018, el apoderado del contribuyente, el Dr. Gonzalo Molina planteo la nulidad de la sentencia dictada, atento a que en los autos "Compañía Industrial Cervecera S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ Nulidad/Revocación". Expte N° 100/15.", la firma plantea la nulidad de la Resolución Ministerial N° 96 del 10/03/15, por medio de la cual el Ministro de Economía rechazó el recurso de



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



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

apelación contra la Resolución N° M 5312 del 03/12/12, referida al impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, períodos 2005 y 2006. Adjunta copia de la demanda presentada.

II. Que de lo expuesto por el contribuyente y de la documental acompañada pudo constatarse que efectivamente los autos caratulados "Compañía Industrial Cervecera S.A. c/ Provincia de Tucumán s/ Nulidad/Revocación". Expte N° 100/15." se refieren a una cuestión diferente a la que se discute en estos autos, correspondiendo se anule la sentencia N° 54/18 del 16/03/18 y se dicte otra sentencia en su lugar.

III. Que entrando al análisis del recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 50/15 de fecha 07/08/15, cabe tener en cuenta que el principal agravio del contribuyente radica en no haber dado participación a los contribuyentes principales, a los cuales debió haber retenido (conforme el criterio de la DGR) ni tampoco verificó si ingresaron el impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Afirma que la Resolución impugnada deviene nula por vicios en el procedimiento, siendo la prueba ofrecida relevante en la búsqueda de la verdad jurídica objetiva.-
Indica que el agente de retención solo responderá ante la condición o supuesto en que el obligado por deuda propia (contribuyente) no ingresara el impuesto en su justa medida, en tanto el mismo resulte alcanzado por el hecho imponible. Dice que esta situación no fue verificada previamente por la Dirección General de Rentas ya que en ningún caso dio intervención al responsable por deuda propia.-
Pide en consecuencia se produzca la prueba que fuera ofrecida en la etapa impugnatoria.-

En su responde, la Dirección General de Rentas (fs. 01/09 del expediente de marras) sostiene que la prueba documental ofrecida no derrumba la determinación practicada y que la prueba informativa resulta inconducente para la solución de la controversia dado el carácter de mera declaración unilateral que pueda llegar a hacer el contribuyente principal (proveedor).

JORGE D. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

A la luz de lo descripto se observa claramente que la cuestión sometida a debate está centrada en la prueba y su valoración, que en esta instancia será merituado.- Las presentes actuaciones versan sobre una determinación efectuada a COMPAÑÍA INDUSTRIAL CERVECERA 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 la ausencia de verificación a los proveedores de su mandante y que a raíz de ello no se constató que aquellos omitieron ingresar 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. 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

ORGE Y POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



OSCAR JIMENEZ

designado como agente de retención o percepción -con responsabilidad solidaria, en caso de omisión- y no sobre el realizador del hecho imponible, pues no se trata de su propio dinero sino del de terceros. Así se ha dicho que "son deberes de los agentes de retención, además de practicarla, los siguientes 1) extender una constancia de retención al sujeto retenido; 2) informar al Fisco periódicamente de las retenciones practicadas, sus montos y los sujetos que las soportaron; 3) ingresar tempestiva y regularmente tales sumas al Fisco" (García Vizcaíno Catalina, "Tratado de derecho tributario", pág. 635, Ed. Abeledo Perrot). El agente de retención o percepción no puede quedarse con el dinero del tercero, en tanto no recauda para sí sino para el Fisco. Las sumas retenidas o percibidas no le pertenecen bajo ningún concepto a su parte. Por el contrario, son de propiedad del Organismo fiscal, imputables al impuesto en cuestión.- Dres. Acosta- Bejas Sent Nro. 506 Fecha Sentencia: 29/09/2016.

Que la debida constatación de este extremo (el ingreso del tributo en su justa medida) resulta imprescindible para dictar un acto administrativo válido, ya que "la falta de integración en debida forma de la relación jurídica tributaria, con la participación del contribuyente, descalifica al acto de determinación practicado y lo vicia de nulidad en los términos del art. 48 de la ley 4.537 al haberse emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediéndose así el derecho de defensa en juicio y debido proceso de raigambre constitucional (art. 18 de la Constitución Nacional) aplicable también en sede administrativa. (Sent. 709/06 C.C.A. Sala I°).

Se observa en autos que el agente endilga a la Autoridad de Aplicación la previa verificación del ingreso del impuesto por parte de los proveedores a quienes no se habrían efectuado las correspondientes retenciones. Sin embargo la carga de la prueba corre por cuenta exclusiva del agente de retención que precisamente es quien debe acreditar dicha circunstancia para eximirse de responsabilidad.

De igual modo y siendo que este Tribunal cuenta con facultades para receptor y aplicar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte (art. 161 Ley 5121), se tienen en cuenta los precedentes jurisprudenciales exployados en los casos "Fariás" y "Bercovich".

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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/REVOCACION 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.

Resulta aclarada de esa manera la necesidad de acreditación por parte del agente.

En el caso particular COMPAÑIA INDUSTRIAL CERVECERA S.A. ofreció prueba informativa (que también fuera ofrecida en su escrito de impugnación). Pidió se notifique a los proveedores de la compañía considerados en el Acta de Deuda a fin que informen la modalidad de concertación de las compraventas y/o prestaciones de servicios con la Cia.; cual fue su condición frente al impuesto sobre los Ingresos Brutos, identificando su situación en Tucumán; cual fue su condición frente al Régimen de Retención; si las prestaciones de servicios y/o compraventas fueron documentadas con factura u otro documento y en caso afirmativo si las mismas fueron registradas en el Libro IVA Ventas, si el importe de las operaciones fue incluido en la base imponible del impuesto y en qué anticipo; si computaron las retenciones del impuesto por las operaciones con la Compañía si pagaron el impuesto, considerando cada anticipo. Toda la información referida a los períodos 2010 a 2012.

En el afán de garantizar al contribuyente su pleno derecho de defensa, sostenemos que la prueba propuesta resulta admisible.

JORGE E. POSSE PONEBA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

La información indicada, debe ser fidedigna a los efectos de la valoración por parte de este Tribunal. A tal fin deberá presentarse 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.

En consecuencia, este Tribunal dispondrá abrir a prueba el presente acogiendo la prueba ofrecida por COMPAÑIA INDUSTRIAL CERVECERA S.A. en un todo de acuerdo con lo expresamente solicitado por el apelante, 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 COMPAÑIA INDUSTRIAL CERVECERA S.A. en periodos 01/2010 a 12/2012:

1. Modalidad de concertación de las compraventas y/o prestaciones de servicios con la Cia.

2. Condición frente al impuesto sobre los Ingresos Brutos, identificando su situación en Tucumán.

3. Condición frente al Régimen de Retención.

4. Si las prestaciones de servicios y/o compraventas fueron documentadas con factura u otro documento y en caso afirmativo: a) si las mismas fueron registradas en el Libro IVA Ventas, b) si el importe de las operaciones fue incluido en la base imponible del impuesto y en qué anticipo; c) si computaron las retenciones del impuesto por las operaciones con la Compañía; d) si pagaron el impuesto, considerando cada anticipo.

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).

URGENTE E. DOSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON
LOCAL 07
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1º: **HACER LUGAR A LA NULIDAD** planteada por el contribuyente y en consecuencia **ANULAR** la sentencia N° 54/18 del 16/03/18, en virtud de lo expuesto en los considerandos."

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 746-2014", quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con **CCOMPAÑIA INDUSTRIAL CERVECERA S.A.** en períodos 01/2010 a 12/2012: 1. Modalidad de concertación de las compraventas y/o prestaciones de servicios con la Cia.; 2. Condición frente al impuesto sobre los Ingresos Brutos, identificando su situación en Tucumán; 3. Condición frente al Régimen de Retención.; 4. Si las prestaciones de servicios y/o compraventas fueron documentadas con factura u otro documento y en caso afirmativo: a) si las mismas fueron registradas en el Libro IVA Ventas, b) si el importe de las operaciones fue incluido en la base imponible del impuesto y en qué anticipo; c) si computaron las retenciones del impuesto por las operaciones con la Compañía; d) si pagaron el impuesto, considerando cada anticipo.

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.



INGE. E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

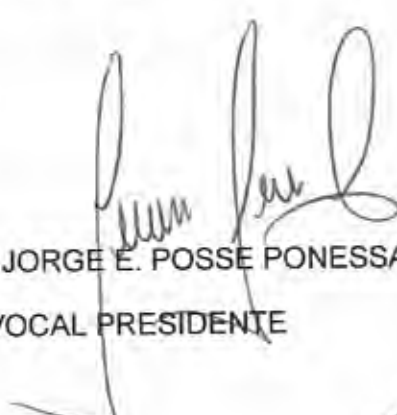


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

3º- REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVASE.-

M.F.L.


HAGASE SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI

Silvia Marcela Meneghello



JAVIER CRISTÓBAL ANZUINO
PROSECRUTADOR
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN