

SENTENCIA Nro. 196 /18


Expte. N° 596/926-2016 (40308/376-D-2012 DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...16... 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, el Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado **TECOTEX SACIFI Y A S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 596/926-2016 (40308/376-D-2012 DGR)** y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

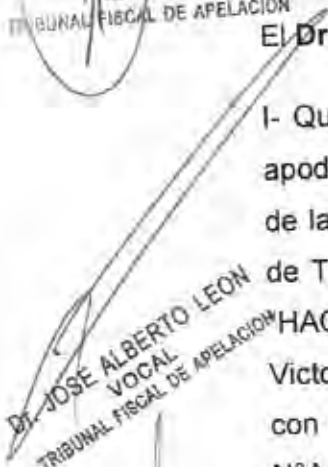
Seguidamente los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones:

¿Es ajustada a derecho la Resolución N° D 391/14? ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?



JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Dr. José Alberto León dijo:



JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


I- Que a fs. 2217/2227 el contribuyente TECOTEX SACIFI Y A, a través de su apoderado Dr. Francisco José de Rosa interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 391/14 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 19.12.2014 obrante a fs. 2207/2215. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación efectuada por el Sr. Ricardo Victorino Latorre, en carácter de apoderado de la firma TECOTEX SACIFI Y A, con domicilio en calle Moreno N° 1235, C.A.B.A.; en contra del Acta de Deuda N°A 1905-2012, manteniéndose firme la misma conforme detalle de nueva planilla

denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1905-2012- ACTA DE DEUDA N°A 1905-2012- ETAPA IMPUGNATORIA", obrante a fojas 2181/2183 de autos, la cual forma parte integrante de este acto." y; " RECHAZAR el descargo interpuesto por la firma TECOTEX S.A.C.I.F.I. Y A., en contra del Sumario N°M 1905-2012, instruido por configuración de la infracción previsto en el artículo 86 inciso 1) de la Ley N° 5121 (t.v.), y APLICAR una multa de \$633.795,30 (Pesos; Seiscientos Treinta y Tres Mil Setecientos Noventa y Cinco con 30/100) equivalente a 3 (tres) veces el gravamen omitido en las posiciones consignadas en nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1905-2012- ACTA DE DEUDA N°: A 1905-2012- ETAPA IMPUGNATORIA" de fojas 2181/2183, y graduada en todo conforme a la escala prevista en el Art. 86 del CTP."

Que en cuanto a la oportunidad de presentación del Recurso de Apelación se observa que el mismo fue presentado en tiempo y forma.

Que en su presentación el contribuyente plantea bajo el título "El sustento territorial como presupuesto necesario para practicar retenciones", se refiere a aquellas operaciones en donde los prestadores son de extraña jurisdicción y la entrega de mercaderías se concreta también fuera de la jurisdicción. Alega que ni los insumos se entregan en Tucumán, ni las compras se perfeccionan en esta provincia, por lo que las retenciones no resultan exigibles encontrándose las operaciones realizadas por la empresa con sujetos de extraña jurisdicción fuera del objeto de la RG 23/02, a pesar de los condicionamientos o requisitos que la misma - ilegal e inconstitucionalmente - haya dispuesto para generar la obligación de retener. Sostiene que sus proveedores con sede en extraña jurisdicción que por su operatoria general no son sujetos pasivos del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán, desde luego tampoco lo son en virtud de la operatoria que realizan con TECOTEX SACIFIYA.

Bajo el título "Determinaciones practicadas al 7.5%. Improcedencia de la sanción penal impuesto paralelo instrumentado a través de la indebida interpretación de la resolución 23/02"; hace referencia a la interpretación que hace el fisco del inc. b)



JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN




DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

del art. 3 de la RG 23/02 el cual establece a los agentes de retención la obligación de exigir a los sujetos pasibles de retención la presentación de la fotocopia debidamente suscripta de la constancia de inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sostiene que la DGR hace una incorrecta interpretación de la norma citada, toda vez que se estaría castigando la no exigencia de la fotocopia debidamente suscripta de la constancia de inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, lo cual sería un incumplimiento formal, con la obligación de ingresar el impuesto solidariamente. En este punto se agravia de la falta de producción de la prueba solicitada en la impugnación, ya que la producción de la misma habría posibilitado al contribuyente corroborar los extremos legales justificativos de su proceder como agente de retención y por ende desvirtuar la determinación practicada. Es decir, se podría haber conocido la situación de los proveedores ante el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y por ende si le correspondía o no la aplicación de retención alguna como así también el alicuota aplicable.

Bajo el acápite "Determinaciones practicadas al 1.25%", manifiesta que para el caso de operaciones con proveedores, cuya situación ante el Impuesto sobre los Ingresos Brutos revista el carácter de sujetos de Convenio con sede en extraña jurisdicción, no se aplique el 1.25% sobre el total de las operaciones, sino sobre el coeficiente declarado. Sostiene que se dan los extremos del art. 7 de la RG 23/02, aún cuando la Resolución ahora en crisis haya considerado que no se encontraban acreditados.

Se agravia de la violación del debido proceso por la denegación de la apertura a prueba, sosteniendo que de haberse producido la prueba solicitada en la impugnación se hubiese desvirtuado totalmente el acto determinativo y por ende el tipo sancionatorio que se le pretende atribuir.

Alega 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 4537, en tanto que de haber cancelado el responsable por deuda propia el tributo



JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
FISCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

correspondiente al periodo fiscal 2008 se encontraría satisfecha y extinguida la responsabilidad solidaria del agente de retención razón por la cual exigir el pago a este último determinaría un doble ingreso o enriquecimiento sin causa del fisco provincial.

Expresa que la DGR no ha tenido en cuenta la posible liberación del agente por aplicación del los art. 499, 705, 707 y 715 del Código Civil (vigente al momento de la interposición del recurso). Según los artículos citados y aplicables en virtud de lo establecido en el art. 2° del CTP, si la deuda se extinguiese respecto de alguno de los deudores solidarios, la extinción opera para todos ellos y luego, ante un reclamo del acreedor, el responsable solidario puede oponerle todas las defensas, inclusive y antes que nada, la extinción de la obligación, pues el fisco no tiene derecho a cobrar dos veces, sino solo una vez a cualquiera de los deudores.

A continuación expresa agravios con respecto a la multa aplicada alegando inexistencia de perjuicio fiscal por ausencia de violación del bien jurídico tutelado. También sostiene la falta del elemento subjetivo para la configuración del ilícito previsto en el art. 86 inc. 1 del Código Tributario.

Finalmente plantea la nulidad del acto administrativo argumentando la falta de causa del mismo, lo que derivaría a su entender en la invalidación del acto por ser nulo de nulidad absoluta.

Acompaña en su Recurso prueba documental consistente en: copia de poder; y DDJJ, acuse de recibo y constancia de pago vía Interbanking correspondiente a las retenciones no practicadas por error en el sistema informático por un total histórico de \$ 24.031,48.

Ofrece prueba informativa y prueba pericial contable solicitando se proceda a la apertura a prueba que ha sido denegada por la DGR en la etapa impugnatoria.

II. Que la Autoridad de Aplicación contestó los fundamentos del apelante (art.148° CTP), tal como surge de autos.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En su responde, la Dirección General de Rentas (fs. 1/14 Expte. N° 596/926-2016) sostiene que en virtud de los planteos efectuados bajo el título "III-Retenciones No practicadas por error del sistema informático. Rectificación y Pago." De acuerdo al informe del Departamento Revisión y Recursos de la DGR de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 2322 del expediente administrativo N° 40308/376/D/2012 efectúa las siguientes consideraciones: la apelante presentó las declaraciones juradas mensuales del impuesto sobre los ingresos brutos – Agente de Retención, por las posiciones 04/2008 y 05/2008, el día 03/03/2015 y abonó las mismas el día 04/03/2015 según consultas al sistema informático de la DGR obrantes a fs. 2312/2313 del expediente referido. Asimismo también presentó rectificativa de la declaración jurada de la posición 03/2008 enviándose nota al departamento recaudación a fin de que proceda al cobro de la misma. Atento a ello se procedió a la confección de la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA ACTA DE DEUDA N° A 1950-2012 IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCIÓN – ETAPA APELATORIA", determinación que surge descontando los importes correspondientes.

Con respecto al requisito del sustento territorial, invocado por el agente, se verifica por sujeto, es decir, tomando en consideración la condición del sujeto pasible frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En efecto, 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; situación que se encuentra verificada por la DGR respecto de todos los sujetos incluidos en la determinación contenida en el Acta de Deuda N° A 1905-2012.

Menciona que se aplicó la alícuota del 7,5% a aquellas operaciones de pagos realizadas con sujetos pasibles que no acreditaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la DGR, y que conforme a lo expuesto por el inspector a fs. 1594/1597, corresponden a operaciones celebradas con proveedores locales, y con proveedores sin alta en la DGR, cuyo domicilio figura,



JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

atento a las órdenes de pago consideradas, en la provincia de Tucumán. El apelante no demostró en la etapa procesal oportuna que los sujetos pasibles en cuestión, hubiesen acreditado ante ella, al momento de efectuarse las operaciones respectivas, su condición mediante la correspondiente constancia de inscripción.

Respecto de los sujetos inscriptos en el régimen de Convenio Multilateral, sin alta en la DGR, la misma considera válidamente que al registrar los mismos en las órdenes de pago un domicilio radicado en esta jurisdicción, deberían encontrarse inscriptos en la misma.

Con respecto a las determinaciones practicadas con alícuota del 1,25%, sostiene que aplicó oportunamente la alícuota del 1,25% a aquellas operaciones efectuadas con sujetos inscriptos en el régimen del Convenio Multilateral con sede en Tucumán y de extraña jurisdicción con alta en Tucumán, conforme surge del análisis de la documentación exigida por la Resolución General N° 23/02 sus modificatorias y complementarias.

No obstante lo expuesto, el agente de retención quedaria liberado de responsabilidad, demostrando que el obligado principal ingresó el tributo en su justa medida, por lo que conviene recordar lo dispuesto por los artículos 98 y 120, segundo párrafo del CTP.

En el presente caso, la firma no presentó durante la inspección como así tampoco en esta instancia, toda la documentación que permita verificar que los sujetos no retenidos han ingresado debidamente el impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente a aquellas operaciones en las que omitió retener, demostrando así el correcto ingreso del tributo y la ausencia de evasión impositiva respecto de dichas operaciones.

Corresponde afirmar que el agente no acercó la documentación suficiente y necesaria que la libere de la responsabilidad solidaria que detenta, conforme lo

JORGE E. ROSA PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

dispuesto en el Digesto Tributario Provincial, resultando improcedente su pretensión de trasladar al fisco la carga probatoria.

Remarca que en éste caso particular la firma no presentó en la etapa administrativa ni en la impugnatoria ni en la presente etapa recursiva, la documentación que permita verificar que los sujetos no retenidos han ingresado en su correcta medida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a aquellas operaciones en las que la firma omitió retener, demostrando así el ingreso del tributo y la ausencia de evasión impositiva respecto de dichas operaciones.

La afirmación del presentante, respecto de que la pretensión del fisco en contra del agente de retención implicaría percibir dos veces el mismo tributo y que por lo tanto se enriquecería sin causa, no encuentra sustento legal alguno, y se erige como una mera interpretación forzada, cuyo único objeto radica en desconocer la responsabilidad que recae sobre todo Agente de Retención, conforme lo dispuesto por el art. 33 del CTP.

Pasando a abordar el planteo que intenta la nulidad del acto administrativo N°D 391-2014, cabe decir que, dicho planteo debe ser desestimado *in limine*, atento a que el mismo resulta ser vago e infundado, limitándose a plantear la nulidad del acto, sin expresar cual es el vicio que afecta de gravedad al acto, y cuáles son las defensas de las que se vio privado de ejercer en virtud del mismo, sin indicar el perjuicio sufrido concretamente, ni el interés en que se declare la nulidad del mismo.

Con respecto a la multa aplicada mediante Resolución N° D 391-14, destaca que conforme a lo establecido por el penúltimo párrafo del artículo 7° de la Ley 8873 (B.O. 27/05/2016), el responsable queda de oficio eximido de toda sanción. En consecuencia, deviene abstracto el tratamiento de los agravios referidos a la sanción.

JORGE D. FOSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

III. Que a fojas 35/50 del expediente N° 596/926/2016, este Tribunal dispone la apertura a prueba por el término de veinte días. En el mencionado proveído, notificado al contribuyente en fecha 15/08/2017, se hace lugar a la prueba informativa solicitando "I. Librense los oficios a los proveedores que resultan comprendidos en la determinación efectuada mediante "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1905-2012 – ACTA DE DEUDA N°: A 1905-2012 – ETAPA IMPUGNATORIA", quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con TECOTEX SACIFIYA en los periodos fiscales 01/2008 a 12/2008: 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).- II.- Librese oficio a la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, sobre los proveedores que la DGR Tucumán determina la inexistencia de retenciones, a fin de que la misma acompañe CM01, CM02, y CM05 de los mismos con vigencia desde el 01/2008 al 12/2008.- III.- Librese oficio a la firma Transporte Provincias Unidas a fin de que la misma informe la metodología de traslado de las compras efectuadas por TECOTEX SACIFIYA, quien paga y contrata el transporte hacia las fábricas de TECOTEX SACIFIYA, y donde retiran

JORGE EL POSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



las cargas vinculadas a compras efectuadas a proveedores de TECOTEX SACIFIYA.- Los oficios deberán ser confeccionados y diligenciados por el interesado. **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.- "

A fojas 55/58 de marras el contribuyente en fecha 22/08/2017 interpone Recurso de Revocatoria y solicita ampliación del plazo probatorio. En fecha 12/09/2017 acompaña comprobantes de presentación de oficios dirigidos a TRANSPORTE PROVINCIAS UNIDAS S.R.L. y COMISION ARBITRAL DE CONVENIO MULTILATERAL, que fueron diligenciados en fecha 09/09/2017.

En fecha 03/10/2017 contesta el oficio la COMISION ARBITRAL DE CONVENIO MULTILATERAL.

Mediante Sentencia N° 549/17 de fecha 12/10/2017 este Tribunal resuelve rechazar el Recurso de Revocatoria, interpuesto por TECOTEX SACIFIYA.

Habiendo transcurrido el plazo probatorio sin que se hayan producido la totalidad de las pruebas ofrecidas, en fecha 05/12/2017 se notifica al contribuyente el proveído que dispone, autos para sentencia.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución D 391/14 se dictó conforme a derecho.

Con respecto al agravio contenido bajo el título "Determinaciones practicadas al 7.5%. Improcedencia de la sanción penal impuesto paralelo instrumentado a través de la indebida interpretación de la resolución 23/02", cabe decir que la DGR mediante informe emitido por el Dpto. Técnico Legal División Legal y Técnica obrante a fojas 2328 de marras, en busca de la verdad material procedió a rever la determinación de oficio practicada y a efectuar los ajustes correspondientes.

Dr. JORGE E. ROSSE PONESSE  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Se procedió a considerar para el cálculo de las retenciones correspondientes, la alícuota del 2,5%, o del 1,25%, según se trate de operaciones efectuadas con sujetos inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos como contribuyente local de la Provincia de Tucumán, o como contribuyente inscripto en el Régimen de Convenio Multilateral, con alta en esta jurisdicción, respectivamente, efectuándose los ajustes pertinentes conforme a los papeles de trabajo contenidos en CD obrante a fojas 2324 de autos. A continuación, la DGR procedió a confeccionar planilla anexa denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1905-2012 – ACTA DE DEUDA N°: A 1905-2012 – ETAPA RECURSIVA" en la cual se consideran los importes reconocidos según DDJJ rectificativas, conforme lo informado a fs. 2320/2323.

No obstante ello, este Tribunal hizo lugar a la prueba solicitada librándose el oficio correspondiente a la Comisión Arbitral del Convenio Multilateral, a fin de resguardar el derecho de defensa del contribuyente y corroborar la nueva determinación efectuada por la DGR.

En virtud de lo expuesto, este Tribunal comparte la nueva determinación efectuada mediante la "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1905-2012 – ACTA DE DEUDA N°: A 1905-2012 – ETAPA RECURSIVA", efectuada por la DGR, en la cual para el cálculo de las retenciones correspondientes se aplican las alícuotas del 2,5% y del 1,25% según correspondan en cada caso, dejando de lado la alícuota del 7,5% aplicada en la determinación inicial, materia de agravio en el Recurso de Apelación.

Con respecto a las determinaciones practicadas con alícuota del 1,25 %, se debe verificar la concurrencia de los requisitos previstos en el art. 7° segundo párrafo de la Resolución General N° 23/02 argumentado por el apelante. Los mencionados requisitos comprenden: que se trate de sujetos pasibles comprendidos en el Régimen General de Convenio Multilateral (artículo 2°); que la entrega de bienes y/o prestación o locación del servicio se realice fuera de la provincia de Tucumán; que la jurisdicción sede del agente de retención y del

JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

sujeto pasible se encuentre localizada fuera de la jurisdicción de Tucumán; que el sujeto pasible tenga declarada e incorporada la jurisdicción de Tucumán en el formulario CM01.

Conforme surge del análisis de la prueba producida no se puede verificar el cumplimiento de todos los extremos exigidos por la norma para aplicar el segundo párrafo del art. 7° de la Resolución General N° 23/02.

Respecto a la verificación del requisito de la entrega de la cosa, vale destacar que no obstante la modalidad operativa del agente expuesta por el mismo, no se produjo la prueba correspondiente que permita justificar el tratamiento pretendido. Al respecto cabe recordar que el oficio librado a la firma Transporte Provincias Unidas S.R.L. no fue contestado.

No obstante ello, tampoco surge de la documentación obrante en el expediente respecto de las operaciones celebradas por el agente con los sujetos pasibles de retención (proveedores), que la entrega, locación y/o prestación del servicio se realizó fuera de la provincia de Tucumán.

El agente de retención, es parte de un sistema de recaudación en la fuente, con el objeto de disminuir la evasión, y 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 destruyendo el fin para el cual ha sido creado el sistema.

Al respecto el art. 32 del Código Tributario Provincial dispone: *"Son responsables en carácter de agente de percepción los sujetos designados por la Ley o por el instrumento correspondiente según la autorización legal prevista en el párrafo siguiente y en otras leyes especiales, que por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos y operaciones en las cuales puedan efectuar la retención, percepción o recaudación del tributo correspondiente. La Dirección General de Rentas queda facultada para designar*

JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*agentes de retención y/o percepción y/ recaudación y/o información". A su vez el art. 33 contempla la responsabilidad solidaria cuando dispone: "...De no realizar la retención o percepción o recaudación, responde solidariamente...". El concepto de solidaridad está contenido en el art. 827 del Código Civil y Comercial: "Hay solidaridad en las obligaciones con pluralidad de sujetos y originadas en una causa única cuando, en razón del título constitutivo o de la Ley, su cumplimiento total puede exigirse a cualquiera de los deudores, por cualquiera de los acreedores."*

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.

El agente de retención y/o percepción es parte de un sistema de recaudación en la fuente, implementado tanto por el fisco nacional como por los fiscos provinciales, con el objeto de disminuir la evasión impositiva. En ese contexto, no resulta equivocado sostener que le cabe responsabilidad a todo agente incumplidor que omite, total o parcialmente, actuar como tal, porque de una u otra manera, está contribuyendo con la evasión destruyendo el fin para el cual ha sido creado el sistema.

Ahora bien, de acuerdo a lo manifestado en autos, 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.

En virtud de lo expuesto, este Tribunal resolvió abrir a prueba por un periodo de veinte días y dispuso que se libren oficios a los proveedores comprendidos en la determinación efectuada. No obstante ello, la prueba no fue producida.

JR  
Dr. JORGE E. JOSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Respecto a las argumentaciones de que la Resolución cuestionada debe ser declarada nula por carecer de causa o motivación, cuadra afirmar que la misma constituye un acto administrativo plenamente eficaz, que cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios exigidos al respecto, dictado de conformidad a lo establecido por el art. 43 de la Ley N° 4.537 (t.v.) y que satisface todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos en la norma.

En efecto, la Resolución satisface el requisito de motivación del acto administrativo, cual es la explicitación de la causa, o sea las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto y que se encuentran contenidas en los considerandos.

Que la Procuración del Tesoro de la Nación, en sus dictámenes tiene dicho: "La motivación – in aliunde o contextual – responde al principio de la unidad del expediente y se puede encontrar en los informes y antecedentes con fuerza de convicción que obre en las actuaciones administrativas" (Dictámenes 199:427; 209:248); "Las constancias del expediente – en tanto no se demuestre su falsedad-, tiene plena aptitud convictiva en el procedimiento administrativo. En su conjunto, constituyen el elemento causa del acto y representan – en situaciones de imperfecciones técnicas de los actos-, la satisfacción in aliunde del requisito de la debida motivación; ello proporciona adecuado contexto al objeto del acto y posibilita su correcta intelección." (Dictámenes 144:148; 156:467; 199:427; 209:248; 236:91).

De la misma forma: "No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la Resolución surja la explicación de la causa que motiva su dictado, es decir, la descripción de los hechos que dan origen al ajuste Fiscal, la conducta que se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias de hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado, pero no así, cuando tal

Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

elemento está presente a pesar de su discutible corrección" ("O'Reilly Juan Felipe", Expediente N° 22.345-I, 03.08.05, T.F.N. Sala B, 03/08/05)".

El Tribunal Fiscal ya ha dicho que "El ataque al derecho de defensa no puede convertir sin más en ilegítimo el acto. Si bien los vicios relativos al procedimiento como la fundamentación del acto determinativo, sin duda lo maculam, no acarrear a pesar de ello su nulidad, toda vez que la actora ha podido alegar y probar en la instancia posterior, en resguardo de su derecho de defensa" TFN- Sala B (8284) "Velocidad Tiempo Cero", Expte. N° 21.916-I, 5.7.04.-

Que asimismo, el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, su objeto es cierto y física y jurídicamente posible, se observó el procedimiento pertinente, persigue el cumplimiento de la finalidad expuesta en las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor y se exteriorizó por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, con notificación al interesado.

Con respecto a la multa aplicada mediante el artículo 3° de la Resolución N° D 391-14, cabe advertir que el presente caso encuadra en las previsiones contenidas en el artículo 7° inciso e) penúltimo párrafo de la Ley N° 8873, que expresa: "Quedan liberadas de sanción las infracciones previstas en la Ley N° 5121 (t.c. 2009) y sus modificatorias, cometidas hasta el 31 de Mayo de 2014 inclusive y eximidas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones".

Por lo expuesto, corresponde declarar abstractas las cuestiones contenidas en el Recurso de Apelación referidas a la multa aplicada.

En consecuencia, debe quedar firme la "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 1905-2012 – ACTA DE DEUDA N°: A 1905-2012 – ETAPA RECURSIVA" obrante a fojas 2325/2327 del expediente administrativo N° 40308-376-D-2012 dejando firme el saldo de impuesto a favor de la DGR por un monto de \$50.138,49 (Pesos Cincuenta Mil Ciento Treinta y Ocho con 49/100).

JORGE E. ROSE PONESA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEGN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Concluyo entonces que en el caso debe dictarse la siguiente resolución: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma TECOTEX SACIFI Y A en contra de la Resolución N° D 391/14 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 19 de Diciembre de 2014, y en consecuencia **DEJAR FIRME** la nueva Planilla denominada "Planilla Determinativa N°: PD 1905-2012 – Acta de Deuda N° A 1905-2012 Etapa Recursiva", obrante a fojas 2325/2326, expediente 596/926/2016 (40308/376/D/2012- DGR) por un saldo de impuesto a favor de la DGR de \$50.138,49 (Pesos Cincuenta Mil Ciento Treinta y Ocho con 49/100), en atención a lo considerado; **DECLARAR ABSTRACTA** la cuestión referida al art. 3 de la Resolución N°D 391/14 de fecha 19 de Diciembre de 2014, expediente 596/926/2016 (40308/376/D/2012- DGR), en mérito a lo considerado; y **DECLARAR** que por aplicación del artículo 7°) penúltimo párrafo de la Ley N° 8873, la sanción determinada mediante Resolución N° D 391/14 de fecha 19.12.2014 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

Visto el resultado del precedente Acuerdo,

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

**HACER LUGAR PARCIALMENTE** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma TECOTEX SACIFI Y A en contra de la Resolución N° D 391/14 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 19 de Diciembre de 2014, y en consecuencia **DEJAR FIRME** la nueva Planilla denominada "Planilla Determinativa N°: PD 1905-2012 – Acta de Deuda N° A 1905-2012 Etapa

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Recursiva", obrante a fojas 2325/2326, expediente 596/926/2016 (40308/376/D/2012- DGR) por un saldo de impuesto a favor de la DGR de \$50.138,49 (Pesos Cincuenta Mil Ciento Treinta y Ocho con 49/100), en atención a lo considerado.

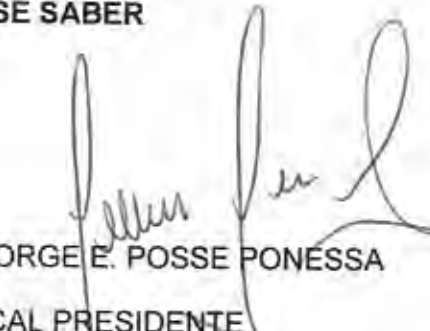
**2º: DECLARAR ABSTRACTA** la cuestión referida al art. 3 de la Resolución N°D 391/14 de fecha 19 de Diciembre de 2014, expediente 596/926/2016 (40308/376/D/2012- DGR), en mérito a lo considerado.

**3º: DECLARAR** que por aplicación del artículo 7º) penúltimo párrafo de la Ley N° 8873, la sanción determinada mediante Resolución N° D 391/14 de fecha 19.12.2014 ha quedado sin efecto en virtud de la eximición de oficio dispuesta por la normativa citada precedentemente.

**4º: REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVASE.-**

APM


**HAGASE SABER**



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE




C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

**ANTE MI**



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO  
SECRETARIA