

SENTENCIA N° 323/18

Expte. N° 170/926/2017 (44362/376-D-2014-DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 24 días del mes de Julio 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, Dr. José Alberto León (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "ACHERAL S.A. SI RECURSO DE APELACION- Expediente N° 170/926/2017 (44362/376-D-2014-DGR)" y;

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

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

Seguidamente los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones:
¿Es ajustada a derecho la Resolución N° D 32/17? ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

El Dr. José Alberto León dijo:

I- Que a fs. 1726/1733 el contribuyente ACHERAL S.A., interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 32/17 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 09.02.2017 obrante a fs. 1721/1724. En ella se resuelve "RECHAZAR la impugnación interpuesta por el Señor Carlos Exequiel Flass, en carácter de apoderado de la firma ACHERAL S.A., C.U.I.T. N° 33-70866875-9, con domicilio constituido Ruta N° 324, Km. 1, Famailla, Provincia de Tucumán, en contra del Acta de Deuda N° A 896-2014 practicada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma, conforme a los considerandos que

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 170/926-2017
San Miguel de Tucumán

Tel. 0361-4979459 Págs 1 de 10

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

antecedentes" y "DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto en contra del Sumario instruido N° M 896-2014, conforme los considerandos que anteceden".

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

En la mencionada presentación, la cual se tiene íntegramente reproducida en homenaje a la brevedad administrativa, el apelante solicita la nulidad de la Resolución porque considera que se advierte con extrema facilidad que la misma no solo es una mera transcripción de sentencias sino una incomprensión del contenido de los precedentes citados.

Plantea que si bien la DGR admite la posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por deuda ajena puede liberarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente ha ingresado las sumas de dinero a él correspondientes en concepto de principal obligado, dicho organismo no realizó acto alguno tendiente a probar dicho extremo, por el contrario pretende cobrárselo nuevamente a su mandante lo que generaría un enriquecimiento sin causa por parte de la Administración.

Afirma que su representada adolece de cualquier poder de policía para exigir a sus proveedores la exhibición de sus DDJJ, mas no así la DGR, la que además cuenta con esa documentación en su poder, pero sin embargo desestima la prueba ofrecida y pretende cobrar el importe dos veces.

Sostiene el apelante que en la impugnación se ofreció como prueba documental estados de cuenta del impuesto sobre los ingresos brutos de diferentes proveedores de su mandante incluidos en el ajuste.

Manifiesta que al ser el responsable solidario, la suya es una obligación de carácter subsidiaria cuya existencia y magnitud depende de la primera que es la del obligado principal.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Justamente considera que por este carácter subsidiario opera el beneficio de excusión de la solidaridad que en el agente de retención aparece con las exigencias de acreditar que el contribuyente ha pagado el gravamen. Queda claro según él, que si de los estados de cuenta de los principales obligados al pago, surge que estos no adeudan el impuesto sobre los ingresos brutos en los periodos ajustados a su mandante, no puede la administración pretender cobrárselo nuevamente a su mandante en carácter de responsable solidario.

Por otro lado afirma que la verdad material no es una facultad de la Administración sino una imposición legal inexcusable – art. 3 de la ley 4.537 -, conforme lo expusiéramos en ítems precedentes. No obstante ello considera que la administración manifiesta una resistencia casi caprichosa a cumplir con tal deber. La administración tenía la obligación de abrir a prueba el procedimiento, ya que existían hechos controvertidos.

Sostiene que la mayor contradicción es el hecho de que la resolución quiere descalificar los precedentes de la C.S.J. de Tucumán con el argumento de que existirían otros de la C.S.J.N. a los que invoca de forma errática.

Afirma que la DGR pretende que se aplique retenciones a sujetos de extraña jurisdicción, que conforme se demostró con la prueba documental aportada se trata de operaciones efectuadas fuera de la jurisdicción y con transporte a cargo de Acherall S.A.

Sin embargo dicha prueba fue desestimada arbitrariamente por no haber aportado los originales.

Sostiene que quien dicta la norma, delega o reglamenta una norma primaria, no actúa bajo el axioma de la libertad sino que, por el contrario, está condicionado por la norma delegante o la norma primaria, a las cuales no pueden alterar, superar, modificar y/o contradecir.

Afirma que esta violación ha ocurrido en el caso que nos convoca, ya que el art. 7 de la RG 23/02 sobrepasa los límites impuestos por el CTP por cuanto el

mismo en su art. 222 inc. 1 fija que la base imponible por vía de exclusión, entre otros, de los importes correspondientes al IVA. Es decir, que considera que no puede la Administración por vía reglamentaria establecer la base de cálculo del gravamen, cuando está expresamente prohibido por la ley delegante que el IVA integre la base imponible.

II. - La Dirección General de Rentas, a través de su Director General, contesta el traslado del recurso.

Considera que en el caso "San Juan" surge inequívoca la responsabilidad del agente de procurar por su parte la prueba indubitada que el contribuyente directo ingreso el tributo por la operación concertada con el agente, como único medio para desligarse de la responsabilidad que sobre el recae.

Afirma que lo endeble de la posición del apelante es que en el momento oportuno – operación comercial – incumplió injustificadamente con su deber de retener. Sin embargo pretendió –y aun hoy lo hace- que en instancia ulterior otros demuestren si el contribuyente ingreso o no el tributo a los efectos de desligarse la responsabilidad solidaria que el mismo generó ante aquel incumplimiento.

Considera la DGR que la decisión fue acertada al rechazar toda aquella prueba que, por la forma, la extensión o los términos en que fue ofrecida, resultaban inconducentes para acreditar que el contribuyente ingreso el impuesto respectivo por la operación incluida en la determinación. Efectivamente, el acto en crisis de manera circunstanciada y categórica rechazo las pruebas ofrecidas motivando en cada caso el decisorio. Por esta razón afirma la DGR que nos encontramos ante un acto administrativo valido no alcanzado por vicios que lo afecten.

En lo que respecta a los estados de cuentas ofrecidos como pruebas, por su naturaleza global, considera que no conduce en modo alguno a conocer si el contribuyente ingreso el impuesto respecto de la operación omitida.

La única obligación del contribuyente es retener, por lo que concluye que ninguna de las pruebas ofrecidas resultaban idóneas para acreditar el ingreso del tributo en su justa medida para liberarse de la obligación nacida a raíz de su incumplimiento. Por lo que la pretendida prueba informativa referida a los contribuyentes directos resultó infructuosa por la manera en que aquella fue propuesta.

En lo que respecta al planteo de la verdad material, afirma la Autoridad de Aplicación que la obligación de buscar la misma, conlleva el deber de arbitrar los medios necesarios para lograr ese fin; tales como los cumplimientos a lo largo del procedimiento en estudio. Pero ese principio no exime al interesado de demostrar inequívocamente aquello que alega a su favor.

En cuanto al planteo respecto al cálculo IVA, afirma la DGR que la base de cálculo permite determinar la obligación del agente y se conforma según lo establecido en la RG (DGR) N° 23/02 que reglamenta su régimen, constituyendo el importe determinado solo un anticipo o pago a cuenta del impuesto a ingresar posteriormente por el contribuyente directo. En cambio, la base imponible es aquella que permite determinar el impuesto mismo que constituye la obligación del contribuyente y se rige por las disposiciones contenidas en el CTP. De allí que no media exceso de delegación de facultades, toda vez que, como ya se dijera, los mecanismos de determinación de las obligaciones tributarias que alcanzan al agente y al contribuyente directo son diferentes atento a que no comparten una y otra la misma naturaleza ni se encuentran regidas por la misma normativa.

Por todo lo expuesto la D.G.R. considera que el planteo del contribuyente debe ser rechazado.

III.- Que a fs. 16/28 del expte. N° 170/926/2017, por medio de la Resolución N° 422/17 de fecha 16.08.2017 dictada por este Tribunal Fiscal, se dispone la apertura a prueba por el termino de 20 días. En el mencionado proveído, notificado al contribuyente en fecha 24.08.2017, se hace lugar a la PRUEBA

INFORMATIVA, solicitando: librense los oficios a los proveedores que resultan comprendidos en la determinación efectuada mediante "Acta de Deuda N° 896-2014", quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con ACHERAL S.A. en el período fiscal 02/2010 a 06/12: 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 Su diario de ventas respectivo. De tratarse de sujetos obligados a llevar Registros contables, indicar además folio de registración del Libro Diario General. 4. Si se practicaron sobre las operaciones indicadas retenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán. 5. Si las mismas integran la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por cada periodo y se vinculan al mes de su registración. 6. Fecha de presentación y pago de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos donde se encuentran comprendidas. La información deberá presentarse mediante Certificación Contable expedida por profesional independiente y legalizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas respectivo, emitida conforme con lo dispuesto por las normas incluidas en la Sección VI de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE y de las Resoluciones pertinentes del Consejo Profesional de que se trate, debiéndose adjuntar el detalle de las operaciones mediante soporte óptico (CD).- Los oficios deberán ser confeccionados y diligenciados por el interesado. Respecto a la prueba informativa ofrecida por el contribuyente en su punto 2 y 3, encontrándose subsumida la información requerida en la prueba aceptada por este Tribunal, no ha lugar a la misma.

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.

Habiendo transcurrido el plazo probatorio sin que se hayan producido las pruebas ofrecidas, en fecha 16.03.2018 se notifica al contribuyente el proveído que dispone Autos para Sentencia.

IV.- Entrando al trámite de la cuestión sometida a debate, corresponde resolver si la Resolución N° D 32/17 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 09.02.2017 es ajustada a derecho.

En primer lugar, por lo dicho en el punto III de la presente resolución, no puede el contribuyente alegar que su derecho de defensa se vio vulnerado, ya que tuvo la oportunidad de producir prueba y acreditar que el obligado principal de la deuda ingreso la misma y así probar la improcedencia de la deuda reclamada, no habiéndolo hecho en la etapa correspondiente otorgada por este Tribunal.

Por otro lado, la provincia tiene potestad tributaria, es decir la facultad para crear unilateralmente tributos, cuyo pago será exigido a las personas sometidas a su competencia tributaria especial. Además de ello posee la facultad de imponer cargas a los sujetos sometidos a la mencionada competencia tributaria, como por ejemplo los regímenes de retención o percepción.

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

Corresponde señalar que en tanto la firma ha sido designada Agente de Retención en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, corresponde que actué como tal, conforme a lo establecido por la Resolución General (DGR) N° 23/02 sus modificatorias y complementarias.

El art. 33 del C.T.P. establece que responden solidariamente los agentes de retención, percepción o recaudación por las retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas. A su vez el inciso 1 del artículo 25 del citado código dispone que la obligación pueda ser exigida total o parcialmente a

cualquiera de los deudores (solidarios) a elección del sujeto activo, en este caso, de la DGR.

Que lo establecido por el Código Tributario Provincial en los artículos citados, resulta concordante con lo dispuesto por el art. 827 del Código Civil y Comercial de la Nación, el cual sostiene que existe solidaridad cuando la totalidad de la obligación pueda ser demandada por el acreedor a cualquiera de los deudores.

Que la Corte Suprema de Justicia de la Nación en reciente fallo de fecha 27 de Octubre de 2015 en autos caratulados "San Juan S.A. (TF 29.974-1) c/ DGI" donde el Máximo Tribunal de la Nación considero que "la carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria, pues aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial u represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y, puede ser dispensado por su obligación si acredita que el contribuyente ingreso esa suma (Fallos: 308:;442; 327:1753 y sus citas)" circunstancia que en el presente caso el contribuyente no intento probar en la etapa oportuna al no producir las pruebas ofrecidas.

Por todo lo dicho, se desprende con claridad que el contribuyente podría haberse dispensado de su obligación de Agente de Retención si hubiese probado que el obligado principal pago la deuda, hecho este que tuvo la oportunidad y la etapa para probar y no lo hizo, siendo, en consecuencia, el quien debe responder por la obligación solidaria que pesa en su cabeza, y de la cual no puede dispensarse.

Por último, en cuanto al planteo respecto al cálculo IVA, la base de cálculo permite determinar la obligación del agente y se conforma según lo establecido en la RG (DGR) N° 23/02 que reglamenta su régimen, constituyendo el importe determinado solo un anticipo o pago a cuenta del impuesto a ingresar

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 170/926-2017
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 8 de 10

JORGE E. ROSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JOSE ABERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


posteriormente por el contribuyente directo. En cambio, la base imponible es aquella que permite determinar el impuesto mismo que constituye la obligación del contribuyente y se rige por las disposiciones contenidas en el CTP. De allí que no media exceso de delegación de facultades, toda vez que, como ya se dijera, los mecanismos de determinación de las obligaciones tributarias que alcanzan al agente y al contribuyente directo son diferentes atento a que no comparten una y otra la misma naturaleza ni se encuentran regidas por la misma normativa.

Por todo lo expuesto corresponde en el presente caso NO HACER LUGAR al recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente en contra de la Resolución N° D 32/17 de fecha 09.02.2017 de la Dirección General de Rentas, y por lo tanto confirmar la misma.

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

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

Por ello,



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

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1. NO HACER LUGAR al recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ACHERAL S.A.** en contra de la Resolución N° D 32/17 de fecha 09.02.2017 de la Dirección General de Rentas, y por lo tanto confirmar la misma.

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 170/926-2017
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 9 de 10

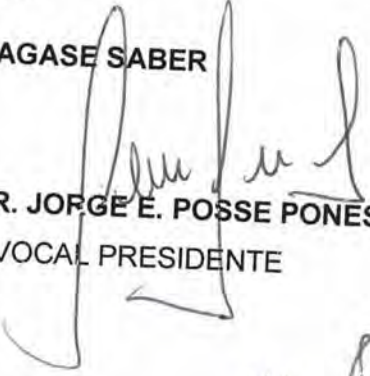


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

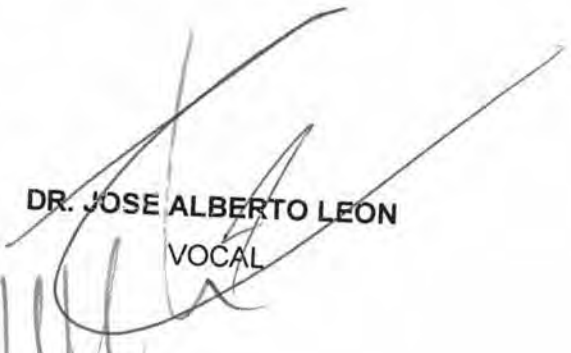
2. REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.

M.F.B.

HAGASE SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI

DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION