

SENTENCIA N° 413 /18

Expte. N° 712/926/2016

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los <sup>31</sup> días del mes de <sup>Agosto</sup> de 2018, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, 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 como “**G. B. INGREDIENTS S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**”, Expediente N° 712/926/2016 (Expte DGR N° 45.222/376/D/2014) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.-

El **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I.- Que el contribuyente G.B. INGREDIENTS S.A., CUIT N° 30-63679964-1, por medio de su apoderado, presentó Recurso de Apelación (fs. 529/565 del Expte. DGR) en contra de la Resolución N° D 190/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 25/08/2016 obrante a fs. 488/491. En ella se resuelve NO HACER LUGAR al descargo interpuesto por el agente en contra del Acta de Deuda N° A 808-2014, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma, y DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 808-2014.-

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

Expresa la existencia de un vicio inherente a la motivación de la Resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación, ya el Acta de Deuda no cumple con los requisitos de ser un acto causado, debido a que la misma no se sustenta en los hechos y pruebas existentes.-

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene que el control fundamental que debe realizarse sobre un acto administrativo es el relativo a los motivos determinantes que llevaron su producción, lo cual requiere la adecuada explicitación de los motivos que llevaron a dictarlo.-

Manifiesta que no se ha respetado el procedimiento indicado por la normativa para la realización de la determinación de oficio.-

Arguye que si se pretende responsabilizarlo por la deuda de un tercero, debería al menos demostrarse que el deudor principal no efectuó el ingreso de los tributos adeudados.-

Infiere que si los contribuyentes directos de las operaciones ajustadas ingresaron el impuesto, no se habría configurado perjuicio alguno, careciendo la pretensión del Fisco de todo asidero legal.-

Alega que pretender que sea el Agente quien pruebe el ingreso del impuesto a las arcas fiscales implicaría una indebida inversión de la carga de la prueba.-

Expresa que la R.G. 23/02 únicamente pone en cabeza del Agente de Retención solicitar a los sujetos con los que opera las constancias de inscripción y archivar las constancias que reciba de los mismos, ante lo cual es a los propios sujetos pasibles de retención a quienes la resolución impone al deber de acreditar su inscripción en el régimen.-

Aduce que de lo manifestado supra se colige que la posibilidad de dar cumplimiento a la carga de conservar los comprobantes inherentes a sus proveedores, se encuentra supeditada a que previamente estos le hagan entrega de los mismos, resultando irrazonable pretender imponerle una sanción por la falta de presentación de las constancias exigidas por el Fisco.-

Ante lo expuesto solicita se rectifique la determinación efectuada, detrayendo de la base imponible aquellas operaciones en las cuales la empresa no justificó con la documentación pertinente la inaplicabilidad del régimen de retención.-

Manifiesta la existencia de una vulneración al principio constitucional de legalidad en materia tributaria por parte del Fisco, en cuando endilga los aspectos sustanciales de la obligación tributaria a los agentes de recaudación.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Arguye que el tributo solo puede ser creado por una ley formalmente sancionada por el órgano competente, conforme a los procesos establecidos por la constitución.-

Solicita que se declare la inconstitucionalidad del régimen de recaudación por haber sido impuesto mediante una norma de jerarquía inferior, lo cual en materia tributaria se encuentra prohibido.-

Infiere que el Fisco Provincial no explicitó la fórmula utilizada para el cálculo de los intereses resarcitorios, impidiéndole de esta manera disentir respecto a los métodos utilizados para su cálculo.-

Alega que la DGR aplicó de carácter mecánico el procedimiento de inspección para la determinación de la base imponible de las retenciones, toda vez que se consideraron todas las órdenes de pago efectuadas, omitiendo verificar la real vinculación de cada proveedor con la provincia de Tucumán.-

Expresa que corresponde la detracción de la base imponible para el cálculo de las retenciones omitidas los montos efectuados por operaciones relacionadas a pagos de servicios públicos, operaciones inferiores a los montos mínimos establecidos en la RG 23/02, operaciones con sujetos del exterior, operaciones con sujetos exentos, operaciones de pagos a aduanas y operaciones compensadas, solicitando se deje sin efecto el acto apelado.-

II.- Que a fs. 111/117 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.-

Expresa que resulta más importante la motivación suficiente en los hechos, que la motivación suficiente en el derecho, la cual es más fácilmente suplible por el intérprete del acto, siendo por lo tanto el control fundamental del acto el de los motivos que llevan a la Administración a dictarlo.-

Dr. JOSE ALBERTO ZEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Aduce que el simple error de derecho no constituye necesariamente arbitrariedad, sin perjuicio de que la inadecuación del acto al ordenamiento jurídico debería ser igualmente penalizado con invalidez, pero no por defecto de fundamentación, sino por falta de adecuación objetiva al orden jurídico.-

Sostiene que no incurre en la infracción reprimida quien demuestra haber dejado de cumplir total o parcialmente su obligación tributaria por error excusable, situación que no se ha verificado en las presentes actuaciones.-

Arguye que en materia de determinaciones impositivas de oficio, rigen para carga de la prueba reglas distintas a las comunes. Así, quien pretende que es erróneo el método empelado para determinar el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente. Ante lo cual, si el Agente de Retención que omitió actuar como tal lograre demostrar que el contribuyente por deuda propia ha ingresado por su cuenta las sumas no retenidas, ello lo libera de su responsabilidad ante dicho incumplimiento.-

Manifiesta respecto a lo solicitado por el recurrente en cuanto a que se libre oficio a los contribuyentes a efectos de que informen si tributaron el impuesto no retenido, que para eximir al Agente de Retención no resulta suficiente la declaración del titular de la renta de haber incluido la misma en su Declaración Jurada en forma global, toda vez que el ello no permite identificar las operaciones que se hallaban sujetas a retención, ni que el monto ingresado corresponda específicamente al monto del gravamen no retenido.-

Aduce que los intereses constituyen una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se habría visto lesionado al no satisfacerse la deuda en el plazo establecido, por lo tanto, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debería probar que no le es imputable.-

III.- Que a fs. 127/134 del expediente de cabecera, obra Sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 402/17, en donde se tienen por presentadas las actuaciones, y se ordena abrir la causa a prueba por el término de 20 días. A fs. 139/146 el recurrente impugnó la resolución de apertura a prueba dictada por este Tribunal,



aduciendo inconsistencias entre los medios probatorios ofrecidos y los aceptados en la mencionada resolución. Posteriormente, a fs. 168 obra respuesta por parte de este Tribunal desestimando la impugnación de la resolución de apertura a prueba, atento a lo dispuesto en el artículo 151° de la Ley 5.121.-

**IV.** Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 190/16 de fecha 25/08/2016 resulta ajustada a derecho.-

Respecto a los argumentos impetrados por el recurrente aduciendo la nulidad de la Resolución atacada por vicios en su fundamentación y motivación, cuadra afirmar que la misma constituye un acto administrativo plenamente eficaz, en tanto cumple acabadamente los preceptos legales exigidos por la normativa establecida al respecto. En igual sentido se advierte que el Acta de Deuda impugnada, cumple con lo dispuesto en el art. 102° del CTP.-

Por su parte, para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión coaccione un perjuicio serio e irreparable que no pueda ser subsanado, por lo que no se podrá declararse nulo un acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.-

Bajo el análisis de las actuaciones obrantes en el expediente de marras es de entrever que la Resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación satisface el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en la misma se explicita de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.-

Que no resulta conducente el planteo de falta de motivación del acto administrativo cuando en el mismo 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 le es imputable al contribuyente y la normativa aplicable al caso.-

Asimismo, el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, y se exteriorizó por instrumento idóneo.-

Mediante el análisis de lo citado ut supra, es de entrever que la resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación se encuentra debidamente fundamentada, atento a lo cual el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante.-

En cuanto al planteo impetrado por el recurrente relacionado a su responsabilidad frente a las retenciones que obvió practicar, cabe manifestar que el Agente de Retención que no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como única dispensa la acreditación de que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.-

El art. 33° del CTP establece: (...) *Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente. El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones, percepciones y/o recaudaciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen (...).*-

A su vez el art. 25° del Código Tributario Provincial dice: (...) *Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley. Los efectos de la solidaridad son: (...) 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás. (...).*-

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 puede exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda.-

Asimismo es dable destacar que las estimaciones de oficio gozan en principio de presunción de legitimidad, e incumbe a quien las impugna la demostración intergiversable de los hechos en que sustenta su pretensión, por lo cual es el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Agente de Retención incumplidor quien tiene la carga de probar los pagos efectuados por los contribuyentes principales para liberarse de responsabilidad.-

Aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial en caso de incumplimiento de sus deberes, mientras que puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente principal ingresó la suma adeudada.-

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.-

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.-

Ello es así, por cuando lo que debe probarse es la correlación entre la operación que debió ser objeto de retención con la base imponible determinada y declarada por el proveedor en su carácter de contribuyente directo, es decir demostrar la inclusión de dicha operación en la composición de esta última, siendo que en el caso puntual, el agente no ha logrado probar ese hecho concreto.-

Respecto al planteo impetrado por el recurrente en cuanto aduce que resulta inadecuada la pretensión del Fisco de responsabilizarlo ante la omisión de efectuar retenciones a sujetos que no acreditaron su situación ante el impuesto, cabe expresar RG 23/02 establece de manera explícita las causales por las cuales el Agente se encuentra dispensado de su obligación de retener, ante lo cual si el Agente que no hubiera demostrado que la operación incluida en la

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE E. POSSE FONSECA  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

determinación acaece en alguna de dichas casuales, la obligación respecto a la operación en cuestión se mantiene vigente.-

De lo mencionado supra se colige que la única dispensa a un Agente de Retención de la obligación de actuar en carácter de tal por las operaciones realizadas con sujetos pasibles de retención, es la acreditación efectiva de alguna de las causales de exclusión explicitadas en la RG 23/02, causales que en ningún momento el recurrente demostró que se hubieran configurado en el caso de marras.-

Ante tal circunstancia se observa que en las operaciones en las cuales el Agente no retuvo sin previamente haber acreditado la situación del sujeto pasible de retención obró de manera negligente, resultando claramente infundada su pretensión de liberarse de la responsabilidad que le compete respecto a las retenciones no efectuadas.-

En lo inherente a lo aducido por el agente relacionado a la vulneración del principio de legalidad, cabe expresar que el principio de legalidad es el límite formal respecto al sistema de producción de normas, el mismo requiere que todo tributo sea sancionado por una Ley emanada del órgano que tiene la potestad legislativa conforme a lo establecido por la Constitución.-

Mientras la Ley establece el contenido esencial del tributo, los decretos reglamentarios y las resoluciones generales del órgano recaudador pueden complementarla en aspectos secundarios, siempre que se mantenga el espíritu de la misma. El Poder Ejecutivo puede reglamentar las leyes, entre ellas las tributarias, ya que al ejecutivo corresponde dictar disposiciones de carácter general y obligatorio sobre toda cuestión no legislada o para complemento y efectividad de las mismas.-

Con respecto a lo argumentado sobre la aplicación de intereses, se defiende la procedencia de los mismos, pues los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco



por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias.-

Los intereses resarcitorios se justifican no solo por constituir una reparación por el uso del capital ajeno, sino también por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido.-

Según lo establecido por el art 50 del CTP: "(...) La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio (...) El Ministro de Economía establecerá la tasa del interés previsto en el primer párrafo, la que no podrá ser superior al doble del interés vigente que perciba por operaciones normales de adelanto en cuenta corriente el Banco de la Nación Argentina (...) La obligación de abonar estos intereses subsiste sin necesidad de intimación o determinación alguna por parte de la Autoridad de Aplicación, no obstante la falta de reserva de esta última al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para su cobro (...)".-

Los intereses resarcitorios son en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente -la deuda tributaria del contribuyente o responsable-, de manera que acreditada en autos su incumplimiento, los intereses se derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal.-

Asimismo, corresponde destacar el carácter automático de la mora en lo que a los intereses respecta, en tanto los mismos surgen sin necesidad de interpelación alguna, no siendo necesario juicio o sumario previo. En tanto, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable, mientras en el caso de marras el agente en ninguna instancia ofrece prueba alguna que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOGAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APLICACION

Dr. JORGE EL POSE FORTES  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Respecto del planteo de inconstitucionalidad impetrado por el recurrente, cabe manifestar que esta no es la instancia oportuna ni el fuero correspondiente ante el cual debe realizarse, ya que este Tribunal Fiscal no resulta competente para expedirse sobre un planteo de esa envergadura.-

El control de la constitucionalidad es una función suprema y fundamental del Poder Judicial. Ello, por cuanto los jueces, en los casos que llevan a su conocimiento deben determinar si las leyes (o actos administrativos), guardan o no conformidad con los preceptos constitucionales.-

Respeto a lo aducido por el recurrente en cuanto a la que DGR no consideró la situación de cada uno de los sujetos pasibles de retención, omitiendo verificar la real vinculación de cada uno de ellos con la provincia de Tucumán. De la información contenida en soporte óptico obrante a fs. 352 del expediente de marras, se observa que la Autoridad de Aplicación tomó en consideración la situación particular de cada uno de los proveedores en cuanto a su posición respecto a esta jurisdicción.-

En cuanto al agravio impetrado por el recurrente solicitando la reliquidación de la deuda, detrayendo de la base imponible los importes relacionadas a operaciones de pagos a servicios públicos, operaciones con sujetos del exterior, operaciones con sujetos exentos por ley, operaciones por pagos a aduanas y operaciones compensadas, cabe expresar que del análisis de la determinación efectuada por la Autoridad de Aplicación se observa que las operaciones a las que el contribuyente hace alusión fueron debidamente consideradas por la DGR al momento de efectuar la determinación recurrida, analizando para cada operación particular su encuadre respecto a la normativa inherente, ello conforme a análisis efectuado de la información contenida en soporte óptico obrante a fs. 352.-

Resulta menester a su vez enfatizar que el recurrente no aportó prueba alguna en el expediente de marras que permita determinar que las operaciones antes descriptas encuadran de manera fehaciente dentro de las actividades en las cuales el mismo manifiesta que se encuentran incluidas.-


Dr. JOSE ALBERTO LEON  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Respecto a las operaciones efectuadas cuyos montos resultan inferiores a los mínimos establecidos por la RG 23/02, surge del análisis de la documentación obrante en el expediente de autos, que la DGR tomó en consideración cada una de las operaciones contenidas de la determinación practicada, detrayendo en caso de corresponder las operaciones cuyos montos resultaren inferiores a los mínimos establecidos por el citado plexo normativo (conforme a información brindada por el Fisco mediante soporte óptico obrante a fs. 352).-

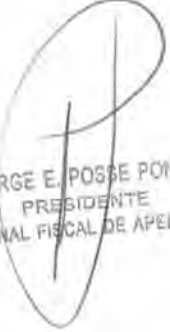
Por último, respecto a las pruebas aportadas por el recurrente en lo respectivo a los contribuyentes "El Tesonero S.R.L." (fs. 172/173) y "Arcor S.A.I.C." (fs. 177/179), cabe expresar que las mismas carecen de validez en tanto no obsta que la documentación ofrecida por los mismos haya sido convalidada mediante certificación contable -requisito indispensable a los efectos de otorgarle la autenticidad pertinente-, no resultando de esta forma adecuadas como medio probatorio de lo alegado por el Agente.-

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente G.B. INGREDIENTS S.A., CUIT N° 30-63679964-1, confirmándose la "PLANILLA ANEXA - ACTA DE DEUDA N°: A 808-2014 - IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS - AGENTE DE RETENCIÓN", obrante a fojas 402/407. Así voto.-



Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.



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

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.-

Visto el resultado del precedente Acuerdo,

Por ello,


**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

**RESUELVE:**


**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **G.B. INGREDIENTS S.A., CUIT N° 30-63679964-1**, en contra de la Resolución N° D 190/16 de fecha 25/08/2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la "PLANILLA ANEXA - ACTA DE DEUDA N°: A 808-2014 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCIÓN", por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.-

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

S.S.



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