

En San Miguel de Tucumán, a los 39 días del mes de Septiembre 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 C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "S.A. SER s/RECURSO DE APELACIÓN" Expte. N° 663/926/2016 (EXPTE. D.G.R. N° 5.792/376/D/2011);

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 S.A. SER., CUIT N° 33-63092987-9, presentó Recurso de Apelación (fs. 669/692 del Expte. 5.792/376/D/2011) en contra de la Resolución N° D 117/16 de la Dirección General de Rentas de fecha 07/07/2016, (obrante a fs. 655/659 del Expte 5.792/376/D/2011). En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE al descargo interpuesto por el agente, en contra del Acta de Deuda N° A 519-2011, practicada en concepto de Impuesto a los Ingresos Brutos – Agente de Retención, respecto a las obligaciones tributarias 12/2006, 01 a 12/2007, y 01 a 12/20008, confirmándose la misma respecto a dichos periodos. DECLARAR ABSTRACTA la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° A 519-2011, practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, respecto a las obligaciones tributarias 01 a 11/2006. DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 519-2011.-

Expresa que la Resolución atacada resulta nula, por cuanto se aparta infundadamente de las constancias del expediente, omitiendo valorar adecuadamente los elementos de juicio aportados.-

Manifiesta que la Resolución recurrida carece de una adecuada motivación, por cuanto se ha apartado en forma injustificada de las constancias obrantes en el

expediente y ha obviado la búsqueda de la verdad material, convirtiendo de esta forma el acto administrado en nulo por carecer de fundamento.-

Alega el recurrente que el actuar del Fisco produjo una vulneración a su derecho de defensa, al haberse violado las formas esenciales del procedimiento.-

Sostiene que en las presentes actuaciones el Fisco ni siquiera consideró la posibilidad de que algún contribuyente hubiera presentado la correspondiente Declaración Jurada del gravamen y satisfecho el impuesto a ingresar, teniendo en cuenta que posee los recursos necesarios para efectuar tales verificaciones.-

Infiere que la Resolución recurrida denegó en forma arbitraria la producción de la prueba ofrecida, no habiéndose podido verificar el cumplimiento por parte del obligado principal de su obligación tributaria, lo cual habría extinguido de pleno derecho la pretensión del Fisco.-

Aduce que la Autoridad de Aplicación posee todas las herramientas necesarias para corroborar la autenticidad de los documentos presentados, y verificar si las Declaraciones Juradas correspondientes y sus pagos fueron efectivamente ingresados por los contribuyentes.-

Considera que no le correspondía actuar como Agente de Retención por las operaciones indicadas en el Anexo II° establecido por la R.G. 23/02 durante los periodos inspeccionados, ya que la firma nunca fue designada a los fines de actuar como Agente respecto a las operaciones mencionadas en el mismo.-

Asegura que nunca recibió una notificación fehaciente que lo designare como Agente de Retención en relación a las operaciones inherentes al Anexo II° de la R.G. 23/02, por lo cual solo se encontraba obligado a actuar respecto a las indicadas en el Anexo VII° del plexo normativo citado.-

Manifiesta que para quedar obligado a actuar como Agente de Retención por la operatoria general con proveedores de bienes y servicios, resulta menester haber sido designado como Agente y notificado fehacientemente de tal designación.-

Dr. JOSÉ MARTÍN LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

EL JUDGE D. FORBES POY
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Arguye que la demostración de que la interpretación que ha dado a la normativa analizada es correcta, se ve configurada en las modificaciones que el Fisco ha considerado necesarias introducir a la R.G. 23/02.-

Infiere a su vez que el dictado de la R.G. 16/09 pone en evidencia la necesidad del Fisco de introducir modificaciones en el régimen normativo vigente hasta ese momento, por cuanto la misma viene a designarlo por vez primera como Agente de Retención forma expresa, lo cual la termina por incluirlo en las previsiones del Anexo II° de la R.G. 23/02.-

Aduce que la interpretación dada al plexo normativo vigente durante los periodos objeto de la inspección se encuentra avalada por el accionar del Fisco, a través de lo plasmado en dictámenes de sus propios funcionarios.-

II.- Que a fs. 1/11 del Expte. 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 respecto al planteo de nulidad por falta de motivación suficiente, que los argumentos usados por el recurrente son simplemente una expresión de disconformidad con la metodología aplicada.-

Infiere que no corresponde declarar nulidades que carecen de objeto práctico, toda vez que la sanción de nulidad reviste tal gravedad que se requiere la acreditación efectiva de un vicio de trascendencia tal que haya provocado un menoscabo cierto en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada.-

Alega que la Resolución atacada cumple con todos los requisitos normados por el artículo 102° del CTP.-

Asegura que el Agente de Retención que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente principal ingresó las sumas respectivas.-

Manifiesta 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 empleado para determinar el impuesto, debe suministrar la prueba pertinente. Ello por cuanto los actos administrativos gozan de presunción de legitimidad, resultando a cargo del impugnante demostrar sus vicios.-

Considera que la carga de la prueba que excluye de responsabilidad al Agente de Retención se encuentra en cabeza del retenedor incumpliente, mientras que en el caso de marras el recurrente no presentó la documentación que permita verificar que los sujetos no retenidos hayan ingresado debidamente el impuesto.-

Arguye que para liberarse de toda responsabilidad el Agente de Retención debe no meramente alegar que el titular de la renta incluyó la retención omitida en sus Declaraciones Juradas de manera global, sino demostrar a partir de aquellas que se ha efectuado el pago de la misma.-

Advierte que a partir de la Declaraciones Juradas de los contribuyentes no puede determinarse que se haya tributado el impuesto, toda vez que el monto global consignado en las mismas no permite identificar las operaciones incluidas, ni que se haya ingresado específicamente el monto del gravamen no retenido.-

Aduce que el recurrente ha sido designado Agente de Retención a través de la R.G. 23/02 bajo lo establecido en su art. 2°, quedando comprendido entre los sujetos del Anexo VII° del citado plexo normativo, señalando que al encontrarse designado como Agente debió actuar como tal respecto de la totalidad de las operaciones efectuadas.-

Expresa en relación a la interpretación que realiza el recurrente respecto de la R.G. 16/09, en cuanto el mismo considera que recién a partir de la notificación de la misma se encuentra designado como Agente de Retención, que tal planteo debe ser desechado pues la normativa citada no designa Agentes, sino simplemente tiene como fin poner en conocimiento de los sujetos pasibles la nómina de Agentes previamente designados.-

Manifiesta en cuanto a lo aducido por el recurrente respecto a que Fisco habría convalidado su interpretación de la normativa cuestionada a través de diversas actuaciones realizadas por sus funcionarios, que las mismas constituyen opiniones personales que no revisten carácter vinculante.-

III. A fojas 18/20 del Expte. 663/926/2016 obra Sentencia Interlocutoria Nro. 738/17 dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones, y se ordena abrir la causa a prueba por el término de 20 días. A fs. 24 del Expte. de marras obra cédula de notificación en la cual se deja constancia del cierre de la etapa probatoria, advirtiendo que el recurrente no aportó prueba alguna durante el tiempo designado al efecto, encontrándose este Tribunal en condiciones de dictar Sentencia.-

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 117/16 de fecha 07/07/2016 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 efecto. 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 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 explicitan 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 explicitación 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.-

En relación a lo aducido por el recurrente en cuanto a una supuesta vulneración de su derecho de defensa, es menester aclarar que el mismo mantuvo en todo el procedimiento la posibilidad de impugnar y apelar los diversos actos impetrados por la Autoridad de Aplicación, poseyendo a su vez la capacidad de ofrecer y aportar las pruebas que considerare pertinentes a los efectos de dar sustento a sus alegatos.-

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 realizado 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 (...).*-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL DE N. LEGON
TRIBUNAL FISCAL DE A.

Dr. JORGE BOSSI
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE A.

San Martín 362, 3° Piso, Block 2
Dr. JORGE GUSTAVO
VOCAL

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 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, la que, si bien puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas 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.-

Dr. JOSÉ SOSTO LEÓN
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE SOSTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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.-

Expresada la postura de este Tribunal en relación a lo expuesto en los párrafos precedentes resulta inherente adentrarse en el análisis de lo aducido por la firma recurrente respecto al encuadre que le corresponde dentro de los parámetros de la R.G. 23/02.-

El texto de la R.G. 23/02 –vigente al momento de la determinación impetrada- en su art. 2º dispone designar Agentes de Retención a los sujetos que se consignan en los Anexos que forman parte de dicho plexo normativo. Asimismo, en base a la naturaleza de la operatoria realizada por la firma recurrente, resulta evidente que la misma se encontraba encuadrada en los considerandos dispuestos por el Anexo VIIº de la normativa citada. Ante lo cual, se evidencia que el recurrente se encontraba designado como Agente de Retención por los periodos establecidos en la determinación impetrada por el Fisco.-

A su vez, el Anexo IIº de la Resolución General 23/02 dispone que los sujetos comprendidos en el mismo son los "(...) Industriales, comerciales, distribuidores, mayoristas, minoristas y prestadoras de servicios notificados fehacientemente de la designación como agentes de retención (...)".-

Resulta claro que la firma recurrente fue designada Agente de Retención a través de la publicación en el Boletín Oficial de la R.G. 23/02, bajo lo establecido en su art. 2º, quedando comprendida entre los sujetos del Anexo VIIº de citada normativa, encontrándose obligada a cumplir con el régimen de retención dispuesto en aquella.-

Bajo análisis de lo dispuesto supra, se evidencia que el Agente de Retención debió actuar como tal respecto de la totalidad de las operaciones efectuadas con los sujetos pasibles, siempre y cuando las mismas encuadrasen en alguno de los

presupuestos previstos en la R.G. 23/02, incluyendo las operaciones que se realizaren en el marco de lo previsto en Anexo II° de la citada normativa.-

Por su parte, de la lectura del texto correspondiente a la Resolución General N° 16/09 se desprende que la misma simplemente resolvió aprobar la nómina de Agentes de Retención que oportunamente fueron designados como tales, ante lo cual resulta evidente que la misma fue dictada al solo efecto de aclarar dudas que pudieran suscitarse respecto al régimen preestablecido. Ante lo expuesto, se manifiesta que la mentada resolución posee carácter meramente interpretativo, por lo que no puede el recurrente alegar que recién a partir de su publicación se encontraba obligado a actuar como Agente de Retención por todas las operaciones realizadas con los sujetos pasibles.-

Respecto a lo alegado por el recurrente en cuanto a que la interpretación dada a la normativa bajo análisis se encuentra avalada por el accionar del Fisco a través de lo plasmado en dictámenes de sus propios funcionarios, resulta menester destacar la existencia de numerosos procedimientos de indole administrativa destinados a hacer más efectivas las tareas de contralor que competen al Fisco, resultando como consecuencia de ello la realización de diversos informes internos, los cuales no obstante, no revisten el carácter de vinculantes para la Administración.-

Por ello, corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente S.A. SER., CUIT N° 33-63092987-9, conforme los argumentos expuestos anteriormente. Así voto.-

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.-

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.-

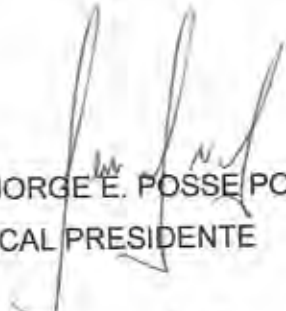
Visto el resultado del presente Acuerdo,
Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**

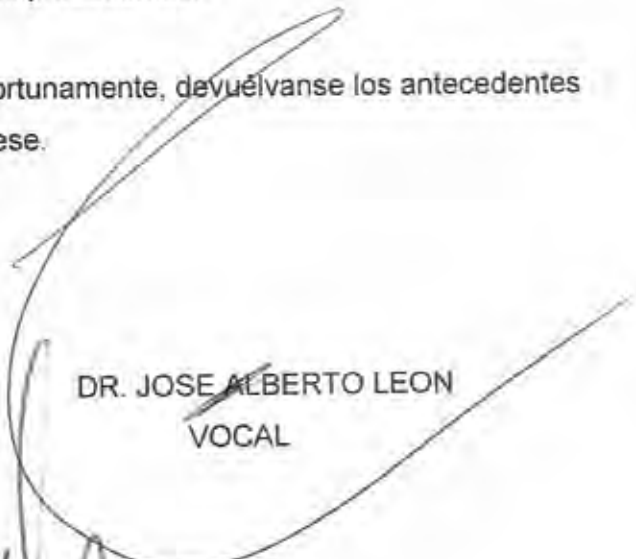
1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente S.A. SER., CUIT N° 33-63092987-9, en contra de la Resolución N° D 117/16 de fecha 07/07/2016, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 519-2011 - ACTA DE DEUDA N°: A 519-2011 – ETAPA IMPUGNATORIA", 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