

SENTENCIA N° 19 /19

Expte.: 416/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 7... días del mes de ~~Febrero~~... de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"DART SUDAMERICANA S.A. S/RECURSO DE APELACION"**, N° 416/926/2018 (10904-376-D-2015 – DGR) y;

CONSIDERANDO:

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

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 814/844 del expte 10904/376-D-2015 se presenta la Dra. María Sofía Courel en carácter de apoderada del contribuyente DART SUDAMERICANA S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 110/18, de fecha 06.03.2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 805/809 de estos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, rechazar la impugnación efectuada por el mencionado contribuyente en contra del Acta de Deuda n° A 699-2017 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción y, en su art. 2°, rechazar el descargo interpuesto en contra del sumario instruido n° M 699-2017.

El apelante considera que la resolución es nula por carecer de elementos esenciales del acto administrativo, de acuerdo a lo establecido por el art. 43 de la Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia. Entre ellos se destaca el elemento causa. Es decir, los actos administrativos deben sustentarse en los

hechos y antecedentes que le sirven de causa. En el caso los ajustes obedecen a supuestas omisiones de percibir en determinadas operaciones, en las cuales el Fisco no demostró que correspondía realizar la percepción. No especifica las razones por las cuales considera que en esas operaciones el contribuyente tenía la obligación de percibir. Atento a ello, el acto deviene nulo de nulidad absoluta por carecer de causa y motivación.

El recurrente se agravia que la inspección llevada a cabo y que diera como resultado el acto atacado, adolece de vicios, basándose exclusivamente la determinación en el detalle del Libro IVA Ventas. No tuvo en cuenta que conforme lo establece el art. 214 del CTP el impuesto sobre los Ingresos Brutos grava el ejercicio habitual y a título oneroso en la jurisdicción de la provincia y no comprobó en el caso la existencia entre las operaciones fiscalizadas y la atribución de ingresos a esta jurisdicción, lo que justificaría el reclamo de las percepciones al agente. Recae sobre el Fisco la obligación de demostrar que los ingresos de los contribuyentes debían tributar el impuesto sobre los Ingresos Brutos en esta Provincia; lo que resulta de prueba imposible para el apelante. No pudo ejercer debidamente su derecho de defensa por no contar con la apertura de las operaciones, características y cómo se habría verificado el hecho imponible.

Otro de los agravios es que el Fisco no verificó la existencia del ingreso directo del impuesto por parte de los principales obligados al pago; ya que aún cuando podrían encontrarse configurados los requisitos para que actuara como agente, ello no implica que sea el obligado principal al pago; no puede hacer valer la responsabilidad solidaria si no ha demostrado dicho ingreso por el contribuyente. Pretender que el agente abone sin haber realizado antes ese control, podría llevar a un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco.

Plantea la inconstitucionalidad de la Resolución General N° 86/00, citando fallos dictados por la Corte Suprema de Justicia de la Provincia, en los que declaró la inconstitucionalidad por cuanto desnaturaliza la esencia del impuesto sobre los Ingresos Brutos y vulnera el principio de legalidad en materia tributaria. El exceso reglamentario en que incurre la Autoridad de Aplicación le

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JOSÉ E. FONSECA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

C.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 416/926/2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 2 de 9

genera un perjuicio, afectando sus derechos y por lo tanto, el principio de igualdad y no confiscatoriedad.

Considera violentado también el principio de razonabilidad; ya que lo exigido por la Resolución General N° 03/2013, así lo es; al otorgarle mayor jerarquía a la constancia emitida por una página web que a una constancia de inscripción; amén de lo excesivo de la imposición de verificar en dicha página.

En forma subsidiaria y para el caso de que no se acoja a sus planteos de nulidad e inconstitucionalidad; impugna la liquidación realizada por la DGR. Este Organismo pretende que no fue acreditada la inaplicabilidad del Régimen de Percepción para las operaciones en cuestión; cuando los que deben acreditar dicho extremo son los sujetos a quienes corresponde o no realizarle la percepción. Resulta irrazonable exigirle y sancionarla por la falta de presentación de las constancias exigidas a los sujetos a percibir.

El Fisco tampoco fundamenta la aplicación de lo establecido por la Resolución General N° 116/10, ya que es él quien debe demostrar que posee potestad tributaria para grabar dichas ventas y exigir las supuestas percepciones. Deja planteada la inconstitucionalidad de esta Resolución.

Reitera lo manifestado en relación con la Resolución General N° 03/2013, que creó un régimen irrazonable. Esto resulta probado en el hecho de que esta Resolución fue luego derogada al año siguiente.

Considera improcedente la sanción de multa aplicada por inexistencia de los elementos objetivo y subjetivo.

Respecto de los intereses resarcitorios; considera que su exigencia resulta improcedente, ya que la mora no le es imputable.

Ofrece prueba documental; informativa y testimonial.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte. 416/926/2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 3 de 9

C.A.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

la posición asumida por el contribuyente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad.

En relación con la sanción de multa aplicada considera que la misma se encuentra prescripta y que debe ser dejado sin efecto el art. 2 de la Resolución N° D 110-18.

Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fojas 17/19 obra Sentencia Interlocutoria N° 562/18 del 05/10/2018 dictada por este Tribunal, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 110/18 resulta ajustada a derecho.

En relación con la supuesta nulidad de la resolución, por adolecer de causa y motivación, el planteo no debe ser atendido, ya que corresponde considerar lo que efectivamente establece la Ley 4537 de Procedimiento Administrativo de la Provincia. El art. 43 de dicha Ley expresa: "*Son requisitos esenciales del acto administrativo:*

1. *Que emane de autoridad competente;*
2. *Que tenga sustento en los hechos y antecedentes que le sirvan de causa;*
3. *Que su objeto sea cierto y física y jurídicamente posible; debe decidir todas las cuestiones articuladas, pero puede comprender otras no propuestas, previa audiencia del interesado y siempre que ello no afecte derechos adquiridos;*
4. *Que se observen, antes de su emisión, los procedimientos sustanciales y adjetivos previstos en esta Ley y los que resultaren expresa o implícitamente del ordenamiento jurídico. Sin perjuicio de lo que establezcan normas especiales, considérase también esencial el dictamen jurídico cuando el acto pudiere afectar derechos subjetivos o intereses legítimos;*

JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCA

DR. JORGE E. POSSI FONSECA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCA

C.ERN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCA

5. Que dé cumplimiento a la finalidad que resulte de las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor, sin poder perseguir encubiertamente otros fines públicos o privados, distintos de los que justifican el acto, su causa y objeto. Las medidas que el acto involucre deben ser proporcionalmente adecuadas a aquella finalidad;

6. Que se exteriorice por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, indicando lugar y fecha de su emisión. Sólo por excepción y si las circunstancias lo permitieren, podrá utilizarse una forma distinta.

En principio los actos administrativos deben ser motivados, expresándose los requisitos señalados en los incisos 2 y 5 y la consideración de los principales argumentos y cuestiones propuestas, en tanto fueren conducentes a la solución del caso. Excepcionalmente, no requerirán motivación aquellos actos que ni directa ni indirectamente puedan incidir en las relaciones jurídicas con los administrados..." (el subrayado me pertenece).

Cuando la ley requiere que un acto administrativo; como lo es el que se ataca en las presentes actuaciones, tenga "causa" se refiere que para dictar ese acto la Autoridad de Aplicación basó su decisión en hechos y antecedentes. La Administración está obligada a comprobar adecuadamente los hechos y a calificarlos para subsumirlos en el presupuesto de derecho que autoriza la actuación. No puede la Administración, dictar actos fundados en hechos que no han sido comprobados. Así en el presente caso, en el curso de la inspección, se acreditó que el agente debía percibir por las operaciones de ventas realizadas a contribuyentes del impuesto sobre los Ingresos Brutos con domicilio en esta Provincia (ya sea como contribuyentes locales o de Convenio Multilateral con sede en Tucumán), o con contribuyentes de Convenio con sede en extraña jurisdicción y alta en ésta; y con sujetos cuya inscripción o alta en el impuesto en cuestión haya sido cancelada de oficio. Habiendo sido acreditada esta situación de hecho, correspondía percibir y conforme las constancias de los registros con que cuenta la DGR; no lo hizo. Es decir, resultaba procedente la percepción y el agente no la realizó; expresando tanto en el Acta de deuda

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JOSSE PONESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte. 416/926/2018
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 5 de 9

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

como en la Resolución dictada, en forma exhaustiva los motivos que lo llevaron a elaborar la determinación.

En conclusión, el acto administrativo fue dictado en cumplimiento de todos los requisitos previstos por el citado art. 43 de la Ley 4537; y como tal se reputa acto válido y no nulo, como mal pretende el apelante en su recurso.

En las actuaciones, la DGR, para poder determinar la deuda que por este medio se le reclama a Dart Sudamericana S.A., tuvo en cuenta toda la documentación que fue presentada por el agente, la cual no solamente incluía los Libros IVA Ventas; además de considerar los registros informáticos con que cuenta la repartición.

El derecho de defensa que el apelante pretende resultó vulnerado; no fue afectado de ninguna manera. El mismo pudo presentar en debido tiempo y forma la impugnación contra el Acta de Deuda y ahora el Recurso de Apelación contra la Resolución emitida por el Fisco. Inclusive en el Acta de deuda se detalló claramente cómo se llegó al monto determinado, cuáles fueron las operaciones tenidas en cuenta (lo cual se detalla en el CD que fue notificado junto con el Acta) y las alícuotas correspondientes a cada caso de acuerdo a la normativa aplicable.

En relación con el planteo de que no se le habría dado participación a los clientes, ni verificado que hubiesen ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente; deviene abstracto su tratamiento; ya que tanto en el acta de deuda como en la resolución apelada se dejó constancia de que fue efectuado un análisis de las operaciones sujetas a percepción, resultando excluidas de dicha determinación las percepciones no realizadas correspondientes a clientes que presentaron e ingresaron la totalidad del impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente.

Respecto de los planteos de inconstitucionalidades y sin perjuicio de lo normado por el art. 161 del C.T.P. que dispone que *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación"*

Dt. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dt. JORGE E. POSSE PONESSA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

C.P.M. JORGE ANASTASIO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"; el apelante no realizó correctamente el planteo, ya que de ninguna manera expresó de qué manera los fallos que cita tendría una situación idéntica a la de autos como para que este Tribunal declare la inconstitucionalidad esgrimida.

En relación con el principio de legalidad, cabe manifestar que el mismo no puede considerarse vulnerado ya que existe una ley, la 5121, que en su artículo 32 delega en la Autoridad de Aplicación la facultad para designar a los agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información; sin que ello signifique que la DGR puede modificar o establecer cuestiones referidas a los elementos estructurales de la relación jurídica sustancial.

En conclusión esta Vocalía considera que resulta legítimo el régimen de percepción.

Por último en relación con la improcedencia del cálculo de los intereses; cabe tener en cuenta que el Fisco determinó una serie de operaciones con clientes a los cuales le debió haber efectuado la percepción correspondiente y no lo hizo. Sin embargo, la Autoridad de Aplicación, en virtud de lo establecido por el art. 33 del CTP, y ante la verificación de que dichos clientes "no percibidos" presentaron las declaraciones juradas correspondientes e ingresaron el impuesto, Sí resulta exigible al apelante los intereses por el plazo transcurrido entre el vencimiento de su obligación como agente de percepción y el efectivo ingreso por parte de su cliente.

Por ello, ante la verificación de su incumplimiento, procede el cálculo de intereses como resultado lógico de la situación de irregularidad.

Lo relacionado con los intereses resarcitorios esta reglado en el artículo 50 del Digesto Tributario. El mismo establece en su primer párrafo, expresamente: "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 subrayado me pertenece). Este párrafo del art. 50, legisla sobre el interés resarcitorio que se torna exigible por el sólo pago fuera de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE ZANESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

impuesto después de la fecha de su vencimiento, debe abonar un adicional por el pago tardío realizado.

En relación con la multa aplicada, conforme lo manifestado en el escrito de responde realizado por la Autoridad de Aplicación, al momento del dictado y notificación de la Resolución se encontraba cumplido el plazo previsto en el art. 62 inciso 5 del Código Penal (de aplicación supletoria al presente caso).

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

- I) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto, confirmar el artículo 1° de la Resolución D-110/18, de fecha 06.03.2018 y dejar sin efecto el art. 2° de la misma.
- II). REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, compartiendo los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1. **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por la firma **DART SUDAMERICANA S.A., C.U.I.T. N° 30-68249531-2**, en contra de la Resolución D-110/18, de fecha 06.03.2018 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Percepción, y en consecuencia **CONFIRMAR** el artículo 1° y dejar sin efecto el art. 2° de la misma, en atención a los considerandos que anteceden.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

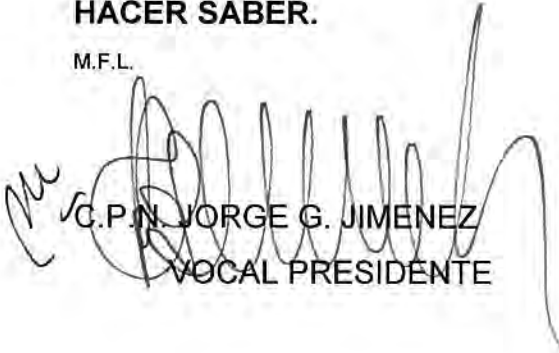
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

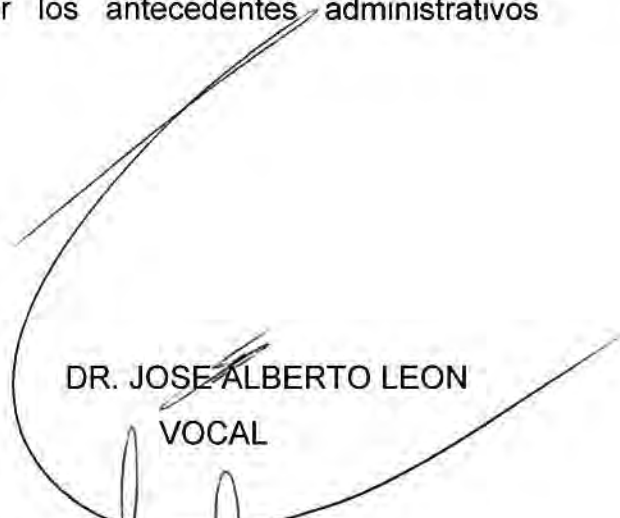
2. REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

HACER SABER.


M.F.L.



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL