

SENTENCIA N° 40 /19

Expte. N° 619/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 18 días del mes de **FEBRERO** de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del C.P.N Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "**COSETRA S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**", Expediente N° 619/926/2018 (Expte D.G.R. N° 12.902/376/D/2016) 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 COSETRA S.A., CUIT N° 30-69722396-3, por medio de su presidente, presentó Recurso de Apelación -fs. 279/285 del Expte. D.G.R. 12.902/376/D/2016 - contra la Resolución N° D 302/18 de la Dirección General de Rentas, de fecha 17/07/2018 -fs. 270/272 del Expte. D.G.R. 12.902/376/D/2016-. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE al descargo interpuesto por el agente, contra el Acta de Deuda N° A 160-2016, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma conforme planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 160-2016 – ACTA DE DEUDA N°: A 160-2016 – ETAPA IMPUGNATORIA".

En primer lugar, manifiesta que la existencia de responsabilidad solidaria por parte del agente que omitió retener solo se configura en la medida que exista una deuda por parte de quien es el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Por lo que, si no existe tal deuda, mal puede el agente responder solidariamente por una obligación fiscal inexistente.

De lo expuesto, sostiene, no cabe la menor duda que en la determinación tributaria faltó un aspecto esencial, el cual es la previa verificación del ingreso del

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCAL

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

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

impuesto por parte de los sujetos a quienes no se habría efectuado la correspondiente retención.

Aduce que las retenciones realizadas por parte del agente generan a favor del sujeto pasible un saldo que deducirá de la suma a pagar en concepto de impuesto a los ingresos brutos a título personal. Consecuentemente, si no se le realizaron retenciones, no podrá deducir dichos saldos del impuesto que le correspondería pagar, por lo que el tributo se vería satisfecho de manera plena. Por consiguiente, la pretensión del Fisco de cobrar al agente las retenciones no efectuadas generaría un enriquecimiento sin causa por parte de este.

En segundo lugar, alega que bastaría con solo revisar las constancias obrantes en autos, para observar que la D.G.R. rechazó la documentación ofrecida como medio probatorio de sus aseveraciones sin justificativo alguno.

En conformidad con lo expuesto, sostiene que el acto administrativo debe ser motivado y fundamentado; es decir que no basta que el mismo mencione los hechos en que se sustenta y el derecho que resultaría aplicable sino que debe explicarlos satisfactoriamente. La falta de fundamentación suficiente determina la nulidad el acto impetrado por el Fisco provincial, ya que viola el derecho de defensa del contribuyente asegurado por la Constitución Nacional.

Como tercer lugar, expresa que el poder legislativo no se encuentra habilitado para establecer por vía reglamentaria la base de cálculo de un gravamen, por lo que resulta inadmisibles cualquier tipo de intromisión reglamentaria en la definición de los aspectos estructurales esenciales del tributo, lo cual resulta claramente inconstitucional.

Por otra parte, manifiesta que la administración habría aplicado la alícuota máxima del 10.5% respecto de proveedores sobre los cuales se aportaron las constancias correspondientes a los fines de justificar las retenciones a la alícuota general o la alícuota diferencial. El Fisco decidió descalificar las pruebas ofrecidas por no ajustarse a lo normado por la R.G. 23/02, no pudiendo fundamentar la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

administración las razones que llevaron a considerar inválidas las constancias exhibidas.

Por último, advierte que en la determinación impetrada se habrían incluido importes abonados respecto de prestaciones efectuadas en otras jurisdicciones. Ello a contrario de lo dispuesto por la R.G. 23/02, la cual que establece que las retenciones solo serán sufridas por sujetos que desarrollan actividad en la Provincia de Tucumán.

II.- Que a fs. 1/6 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.

En su responde, aclara que en el acto administrativo en crisis han sido debidamente expuestos todos los fundamentos de hecho y de derecho que sustentan la determinación efectuada, cumplimentando así lo normado por el artículo 102° de C.T.P., por lo que la nulidad alegada por el apelante no puede ser acogida.

En relación a lo sostenido por el recurrente, en cuanto alega que se encuentra liberado del pago del tributo si los deudores en carácter principal efectuaron el pago del mismo en sus propias declaraciones juradas, expresa que el mencionado planteo se remite a una cuestión de hecho y prueba -el ingreso del impuesto por parte del contribuyentes-, es decir que su mención no resulta suficiente para tenerla por acreditada.

Para resolver el planteo en cuestión, sostiene que se debe determinar si los contribuyentes, obligados principales, ingresaron o no el impuesto que les correspondía, y como se debe acreditar dicho supuesto.

A respecto señala que el apelante no demuestra con documentación respaldatoria que los contribuyentes no retenidos hayan ingresado el impuesto. Circunstancia que tampoco acredita mediante la prueba que intenta producir. En consecuencia, corresponde el rechazo del planteo.

Aclara que el C.T.P, en su artículo 32°, luego de definir la figura del agente de retención, delega expresamente en la Dirección General de Rentas la facultad para designar agentes retención. Por otra parte, el inciso 10 del artículo 9° del digesto normativo mencionado dispone que la Autoridad de Aplicación tendrá -entre otras- la facultad de dictar normas generales y obligatorias con relación a los agentes de retención, y establecer las obligaciones a su cargo.

En última instancia, considera respecto a lo alegado por el recurrente en relación que se habría aplicado la alícuota máxima del 10.5% respecto de proveedores sobre los cuales se aportaron las constancias correspondientes, que la determinación de oficio practicada se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el régimen de retención del impuesto sobre los ingresos brutos. A los fines de determinar las alícuotas procedentes, se consideró lo dispuesto por la R.G. N° 23/02 -sus modificatorias y complementarias-, por lo que el acto administrativo debe considerarse válido y ajustado a derecho.

III. A fs. 12/15 del Expte. 619/926/2018 obra Sentencia Interlocutoria N° 727/18 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, por constituido el domicilio, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, y se ordena abrir la causa a prueba por el término de 20 días. A fs. 27 del mencionado expediente, obra informe de este Tribunal en el cual se deja constancia de la clausura del periodo probatorio, no habiendo las partes producido prueba alguna. Ante lo expuesto, este Tribunal se encuentra en condiciones de dictar sentencia.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 302/18 de fecha 17/07/2018 resulta ajustada a derecho.

Como primera medida, respecto a la nulidad alegada por el recurrente, corresponde enfatizar que para que prospere un planteo de nulidad se requiere que el vicio en cuestión produzca 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

De acuerdo al análisis de las actuaciones obrantes, se observa 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.

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. En consecuencia se observa que 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 el derecho administrativo la nulidad deriva de la imposibilidad del acto de integrarse en un ordenamiento jurídico dado, de su violación objetiva de principios jurídicos, antes que de un elemento suyo viciado o faltante. Las nulidades administrativas no dependen de cuál elemento del acto está viciado, sino de la importancia de la infracción al orden jurídico.

Conforme lo expresado precedentemente, resulta evidente que la resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. En igual sentido se advierte que el Acta de Deuda impugnada, cumple con lo dispuesto en el art. 102° del CTP. Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante.

En cuanto al planteo del recurrente respecto a su falta de 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
VOCALES

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

DR. JORGE OSORIO VENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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”.

Por otra parte, 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.

Es dable destacar que las estimaciones de oficio gozan del principio de presunción de legitimidad, e incumbe a quien las impugna la demostración de los hechos en que sustenta su pretensión. Por ello, 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 apelante 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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. Ello es así, por cuanto 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. En tanto, en el caso de marras, el recurrente no ha logrado probar ese hecho concreto.

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.

En concordancia con lo expuesto supra, el Poder Ejecutivo Provincial puede - válidamente y con la finalidad de lograr una apropiada recaudación de las rentas provinciales-, expedir las instrucciones y los reglamentos necesarios para lograr la recta aplicación de las leyes dictadas por el Poder Legislativo. Ante lo expuesto presentemente, resultar menester desestimar el reclamo impetrado por el apelante.

JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

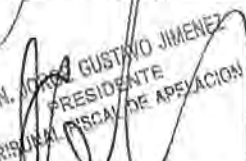
G.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Respecto al agravio efectuado por el apelante aduciendo que en la determinación realizada por el Fisco se habría aplicado la alícuota máxima del 10.5% a operaciones realizadas con sujetos inscriptos en la jurisdicción de Tucumán, resulta oportuno expresar que del análisis de la documentación obrante en el expediente de marras se observa que el Fisco provincial consideró la información relativa los sujetos con los cuales se habrían realizado las mencionadas operaciones, ante lo cual procedió a ajustar la deuda reclamada.

Por otra parte, en relación a lo señalado por el apelante respecto a la existencia de sujetos de extraña jurisdicción a quienes no habría realizado retención, por considerarlos exentos por la normativa -los cuales se encontraban comprendidos en la determinación impetrada por el Fisco provincial-, corresponde aclarar que el hecho de que el sujeto pasible del tributo tenga domicilio en una jurisdicción distinta a Tucumán o haya realizado operaciones fuera de la misma, no implica decir que se encuentra excluido de la normativa establecida por la R.G. 23/02.

En concordancia con lo expuesto, en el caso de operaciones efectuadas con proveedores de bienes, conforme al análisis de los documentos obrantes en autos, se desprende que el agente en esta instancia no aporta documentación suficiente que permita eximirlo de su responsabilidad ante las retenciones omitidas -como ser, por ejemplo, remitos de envíos de mercadería-. En cuanto a las operaciones de prestación de servicios, el recurrente no aportó documentación u otro medio probatorio que demuestre la ausencia de sustento territorial en la provincia de Tucumán por parte de los proveedores de los servicios prestados, por que corresponde rechazar sus agravios.

Por lo expuesto, considero que corresponde NO HACER LUGAR, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente COSETRA S.A., CUIT N° 30-69722396-3, confirmando la "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD: 160-2016 - ACTA DE DEUDA N°: A 160-2016 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCIÓN - ETAPA RECURSIVA", obrante a fojas 299/301. Así voto.

C.P.N. 
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**


1.- NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente COSETRA S.A., CUIT N° 30-69722396-3, contra la Resolución N° D 302/18, de fecha 17/07/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

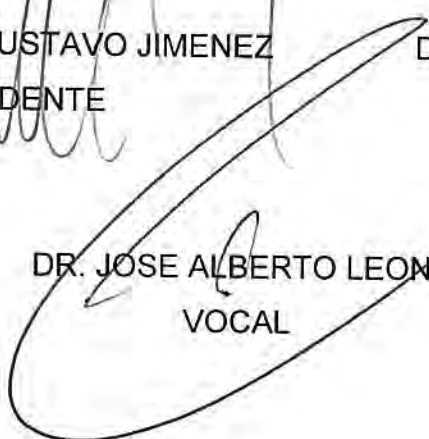
2.- REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

S.S.


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


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

ANTE MÍ