

SENTENCIA N° 618/19

Expte.: 103/926/2019  
(Expte. DGR N° 34.210/376-D-2015)

En San Miguel de Tucumán, a los <sup>25</sup> días del mes de Junio..... de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: **"FOGLIATA, MARTA MARÍA s/ Recurso de Apelación"** – Expediente N° 103/926/2019".

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. 354/356 del expediente DGR N° 34.210/376-D-2015 se presenta el contribuyente, por medio de apoderado, e interpone recurso de apelación en contra de la Resolución N° D 670/18 de fecha 11/12/2018, dictada por la Directora General de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de ella, la DGR resolvió rechazar la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 1866-2018.

Como agravios que fundamentan su apelación, el contribuyente plantea, en primer lugar, que la resolución en crisis insiste en extender al contribuyente una responsabilidad solidaria por la sola condición de revestir el carácter de fiduciario del Fideicomiso Azucares del Tucumán.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ

Alega que el entendimiento de la DGR es que la responsabilidad solidaria tiene una entidad autónoma no asociada al dolo o la culpa del sujeto responsable sino, simplemente, al cargo ejercido.

En segundo lugar, el contribuyente plantea que su actividad está alcanzada por la llamada "alícuota 0%"; y que ésta es una cuestión ya resuelta. Explica el apelante que, en su entendimiento, el obligado principal –Fideicomiso Azucres del Tucumán- se encontraba comprendido en los términos del Decreto 2507/3, que expresamente establecía el beneficio de la alícuota 0% para la producción primaria.

En ese mismo sentido, alega que dicho Decreto fue dejado sin efecto mediante el Decreto 1961/3, y por la ley 8457, normas todas éstas que reputa inconstitucionales, y que este Tribunal, en forma racional y responsable, debería aplicar la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia y de la Excm. Cámara en los Contencioso Administrativo que ya se expidieron respecto de la inconstitucionalidad de dichas normas. Cita, al respecto, profusa jurisprudencia que estima aplicable al caso.

Finalmente, alega que el dictado del llamado "nuevo Consenso Fiscal" en nada modifica la cuestión (en el sentido que el Pacto Fiscal se encontraría suspendido entre nuestra Provincia y la Nación). Por el contrario, considera que el dictado del "nuevo consenso fiscal" confirmaría la tesis referente a que el Pacto Fiscal está plenamente vigente, pues no tendría entonces sentido que por medio de dicho consenso se haya decidido suspender los plazos para el cumplimiento del Pacto Fiscal II.

II.- A fs. 01/05 del Expte. 103/926/2019 comparece la representación del organismo fiscal, contesta el traslado conferido en los términos del art. 148 del CTP, solicita el rechazo del recurso de apelación en su totalidad y la confirmación de la resolución en crisis.

En primer lugar, destaca que la determinación practicada, como así también el procedimiento realizado a los efectos de imputar la responsabilidad solidaria al recurrente, se ajustan a derecho, toda vez que no solo sean cumplido con los requisitos de fondo y de forma exigidos por la ley para determinar aquella responsabilidad, sino fundamentalmente porque los preceptos legales subordinan la pretensión de cobro a que la deudora no cumpla con la intimación de pago efectuada mediante Acta de Deuda nº 3407-2017.

Agrega la representación del organismo fiscal que la solidaridad de los responsables por el cumplimiento de la deuda ajena nace luego de tramitado el procedimiento de determinación de oficio contra el deudor y ante el incumplimiento de éste. Precisa que la deuda tributaria se encuentra firme, líquida y exigible en contra del responsable solidario; máxime si se tiene en cuenta que el obligado principal –Fideicomiso Azucares del Tucumán- notificado de la determinación de oficio no presentó impugnación o recurso alguno.

En segundo lugar, con respecto a la constitucionalidad de la llamada "Alícuota 0", alega la representación del organismo fiscal que las normas emitidas por la Provincia en relación al Pacto Fiscal guardan plena armonía con las normas emitidas por la Nación y con el pronunciamiento del organismo federal que constituye la autoridad de aplicación en la materia, los cuales sería consistentes con su postura. A ello suma la circunstancia que el demandante cuestiona un decreto provincial y varias leyes locales pero no impugna un decreto y varias leyes nacionales que, sustancialmente, contienen las mismas disposiciones que los primeros.

En el mismo orden de ideas, alega que corresponde tener presente la reciente suscripción –en fecha 16/11/2017- del Consenso Fiscal celebrado por la Nación y las provincias, el cual obtuvo sanción legislativa mediante la ley 27.429. Que dicho consenso establece disminuciones progresivas de diversas alícuotas hasta arribar a 0%, en diferentes actividades, entre las que se registra la actividad del

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

apelante. Agrega que, en su entendimiento, surge evidente que tanto el Estado Nacional como los diversos estados provinciales que suscribieron el mentado consenso coincidieron en cuanto a que la actividad desarrollada por el apelante no registraba una alícuota del 0%, sino que, por el contrario, claramente consideraron que ella se hallaba gravada con una alícuota que la obligaba al pago del tributo.

Finalmente, la representación del organismo fiscal ofrece pruebas y hace reserva del caso federal.

III.- Que a fs. 11/12 del expediente obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N°311/19, 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.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° D 670/18, dictada con fecha 11/12/2018 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán es ajustada a derecho.

IV.1. Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el organismo fiscal inició oportunamente sobre el contribuyente Fideicomiso Azucares del Tucumán una fiscalización tendiente a controlar el cumplimiento del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Luego de ciertos requerimientos de información y documentación (los que fueron evacuados), la fiscalización se centró principalmente en la supuesta falta de exteriorización en la declaración jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del contribuyente Fideicomiso Azucares del Tucumán, de ciertos ingresos provenientes de la actividad de fabricación de azúcares, relativas al período fiscal 2015, efectuadas por el Fideicomiso Azucares del Tucumán; respecto del cual la apelante reviste la calidad de fiduciaria.

Luego de quedar firme y consentida la determinación de oficio practicada sobre Fideicomiso Azucres del Tucumán por parte de la DGR, la discusión de fondo prosiguió en relación a si (i) la apelante, Marta María Fogliata ha sido correctamente considerada responsable solidaria de la deuda determinada en cabeza de Fideicomiso Azucres del Tucumán; y (ii) si la llamada "alcuota 0" es aplicable, a todo evento, a la actividad del Fideicomiso Azucres del Tucumán.

IV.2. Sentado lo que antecede, a continuación me avocaré al análisis de las cuestiones de fondo discutidas en estos actuados.

Adelanto mi opinión en el sentido que la posición esgrimida por la DGR debe prosperar.

Con respecto a si Marta María Fogliata ha sido correctamente considerada responsable solidaria de la deuda determinada en cabeza de Fideicomiso Azucres del Tucumán, caben las siguientes consideraciones.

En estos actuados no se debate si están o no dadas las condiciones para la procedencia del procedimiento de extensión de la responsabilidad solidaria, toda vez que –conforme surge de las constancias del expediente y está expresamente reconocida por el contribuyente- la deuda determinada sobre el obligado principal Fideicomiso Azucres del Tucumán se encuentra firme, líquida y exigible, ya que ese contribuyente no habría presentado impugnación o recurso alguno.

Lo que se discute en autos es si esa responsabilidad puede atribuirse al fiduciario Marta María Fogliata.

Al respecto, hay que tener presente que el art. 30 del CTP establece que "Son responsables solidarios en calidad de representantes, las personas que administren o dispongan de los bienes de los contribuyentes, los que participen por sus funciones públicas, o por su oficio o profesión en la formalización de actos

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

u operaciones que este Código o leyes especiales consideren como hechos imponibles. Dicha responsabilidad no se hará efectiva si se probara que se ha procedido con la debida diligencia”.

La norma en análisis claramente recepta un elemento subjetivo a los efectos de determinar la procedencia o no de la responsabilidad solidaria, cuando condiciona su aplicación a la circunstancia de que se pruebe que se ha procedido con la debida diligencia; o lo que es lo mismo, que se acredite que pese a haber hecho todo lo posible con el patrimonio administrado, igualmente no se pudo cumplir con las obligaciones fiscales (la llamada “imposibilidad de cumplimiento”).

En el caso en análisis no observo que la Fiduciaria haya demostrado esa debida diligencia; ni que haya hecho esfuerzo alguno para hacerlo, o siquiera para desvirtuar esa responsabilidad.

Su defensa se ha limitado a alegar que la aplicación de la responsabilidad solidaria depende de la verificación de un elemento de atribución subjetiva, y nada más; hecho éste que el mismo art. 30 indica claramente y no está en tela de juicio. En otros términos, no arrima elemento alguno que permita vislumbrar que la falta de cumplimiento de las obligaciones se debe a que la Fiduciaria fue puesta en una situación de no poder con las obligaciones.

En íntima conexión con ello, concuerdo con la representación del Organismo Fiscal cuando afirma que las cláusulas mismas del contrato de fideicomiso otorgan al fiduciario una amplitud de relevancia en el manejo de los asunto de ese contrato, entre las que se encuentran el cumplimiento de las obligaciones impositivas, de modo tal que la falta de cumplimiento de las obligaciones fiscales solo podrían ser imputables (a título de dolo o culpa) al fiduciario.

En efecto, en la cláusula segunda de la copia agregada a fs. 289 se lee que “El Fiduciario asume la custodia del capital fideicomitado y la responsabilidad de administrar estos fondos y los nuevos que se incorporen en el futuro, a favor del fideicomiso, para lo cual se autoriza al fiduciario a asumir obligaciones jurídicas,

comerciales, tributarias, y/o previsionales y de cualquier otra índole que pudiera corresponder”.

Y en la cláusula décimo primera, con mayor claridad aun, se expresa que “Cuando el fideicomiso genere ingresos, el fiduciario podrá disponer de los mismo a los efectos de dar cumplimiento con las obligaciones de manutención y/o conservación del referido patrimonio, las obligaciones provenientes del propio giro comercial, del pago de impuestos, tasas y/o contribuciones, etc., para lo cual no requerirá autorización expresa del fiduciante”.

Con respecto al agravio relativo a si la llamada “alícuota 0” es aplicable a la actividad del Fideicomiso Azucares del Tucumán, debo señalar que se trata de una construcción apoyada exclusivamente en la pretensión de obtener la declaración de inconstitucionalidad de ciertas normas locales, lo que excede la competencia de este Tribunal.

El art. 161 del CTP es claro al disponer 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 y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma”.

En el caso, como ya dijimos, el apelante –como base exclusiva de este agravio– pretende obtener la declaración de inconstitucionalidad de las normas que, a su entender, regulan el caso, todo lo que impide (conforme lo dispuesto por el art. 161 del CTP arriba citado) que este Tribunal pueda expedirse sobre el punto.

V. Pues bien, por las consideraciones que anteceden, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: I. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por Marta María Fogliata y, por consiguiente, confirmar la Resolución D 670/18 de fecha 11/12/2018.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

El señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo: que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

El señor Vocal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo: que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

## EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

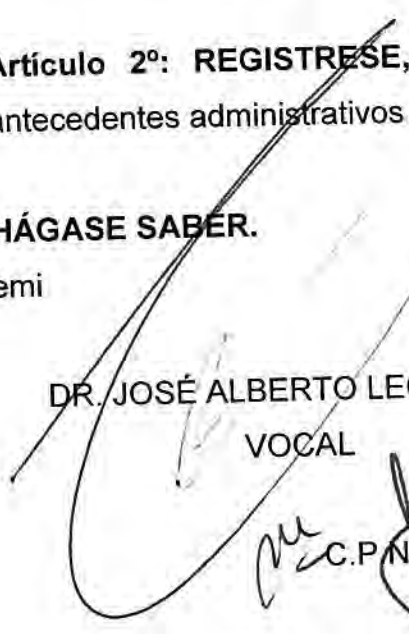
### RESUELVE:

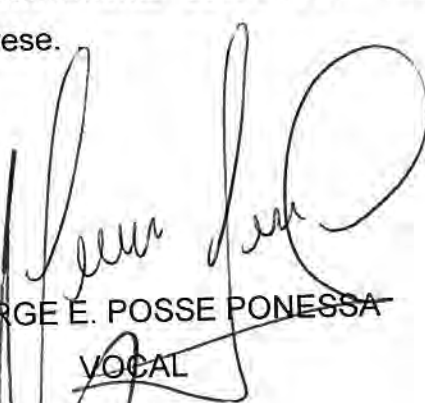
**Artículo 1º: NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por Marta María Fogliata, CUIT N° 27-17268551-2 y, por consiguiente, confirmar la Resolución D 670/18 de fecha 11/12/2018.

**Artículo 2º: REGISTRESE, NOTIFIQUESE,** oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

**HÁGASE SABER.**

emi

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL Presidente

**ANTE MÍ**

  
DR. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
PROSECRETARIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
A/C SEC. GENERAL