

SENTENCIA N° 680/19

Expte. N° 179/926-2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ¹² días del mes de *Agosto* de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado **“TECOTEX SACIFIYA S/ RECURSO DE APELACION – Expediente N° 179/926/2019 (Expte. Nro. 25173/376-D-2011 DGR)”** y;

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

Seguidamente, el Sr. Vocal se plantea las siguientes cuestiones: ¿es ajustada a derecho la Resolución N° D 23/19?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar?

Por ello,

El **Dr. José Alberto León** dijo:

1. Que a fojas 4464/4472 del Expte. DGR N° 25173/376/D/2011 el contribuyente interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 23/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 09.01.2019 obrante a fs. 4451/4461 del expte. mencionado, mediante la cual resuelve **“HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por el agente **TECOTEX SACIFIYA, CUIT N° 30-51885553-7**, con domicilio constituido en calle Moreno N° 1235, Ciudad Autónoma de Buenos Aires, al Acta de Deuda N° A 668-2013, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmándose la misma según **“ PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 668-2013 – ACTA DE**

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DEUDA N° A 668-2013 – ETAPA IMPUGNATORIA” y conforme “PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS – ACTA DE DEUDA N° A 668-2013 – ETAPA IMPUGNATORIA” a las cuales forman parte integrante del presente acto...”; y **DECLARAR ABSTRACTO** el tratamiento del descargo interpuesto al sumario instruido N° M 668-2013.”

El contribuyente realiza una exposición de los hechos, en su Recurso presentado el 11.03.2019, obrante a fs. 4464/4472 del Expte. DGR N° 25173/376/D/2011.

Manifiesta que la Resolución N°D 23-19 sería nula porque carecería de causa, objeto y fundamentación el Acta de Deuda N° A 668-2013. Asimismo, expresa que, no habría podido producir su prueba por el exiguo plazo y porque los clientes oficiados no contaban con los datos requeridos.

Livianamente en la R 23/19, la DGR dispuso que corresponde el rechazo liso y llano de la nulidad por falta de causa, sin reparar en el detalle de que, con las mismas actuaciones administrativas, los mismos antecedentes de hecho y de derecho, la misma prueba documental y las mismas partes en el proceso, las sumas dejadas de percibir por su parte bajaron a casi 2% del monto originalmente pretendido.

Considera que el art. 48 de la Ley 4537 establece que el acto administrativo es nulo, de nulidad absoluta e insanable ante la falta de causa por no existir o ser falsos los hechos o el derecho invocado. La interpretación de la RG 86/00 que hace la DGR, con un solo afán recaudatorio, no justifica el acto que dicta y el mismo hace agua a poco que se profundiza en su contenido. Prueba de ello es como, pese a su imposibilidad de producir prueba por el exiguo plazo y porque los clientes oficiados no contaban con los datos requeridos, la DGR con una simple modificación interpretativa de las operaciones alcanzadas y en busca de la “verdad material” modifico por contrario imperio el capital reclamado a casi el 2% del que determino el Acta de Deuda A 668/2013. La falta de causa y objeto, conforme lo dispuesto por el Art. 48 de la Ley de Procedimientos Administrativos, acarrea la nulidad absoluta e insanable del acto administrativo en cuestión.

Arguye que los intereses resarcitorios deberían ser liquidados al 06/03/2014, fecha en la que correspondería cancelar las percepciones no practicadas.

Por último, expresa que la RG (DGR) 86/00 sería inconstitucional porque afectaría el principio de legalidad.

II. Que a fojas 1/5 del Expte. N° 179/926/2019, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.


En primer lugar, en el proceso fiscalizadorio fue requerida toda la documentación necesaria que permitiría conocer con certeza la actividad, modalidad operativa, sujetos pasibles de retención, alícuotas aplicadas, etc., en su condición de agente de percepción del impuesto sobre los Ingresos Brutos, conforme lo establece la RG (DGR) N° 86/00, sus modificatorias y complementarias, situación no cumplimentada debidamente por el agente.

En segundo lugar, debemos decir que, conforme surge de la Resolución N° D 23/19, se aplicó el fallo caratulado "Siner SA s/ Recurso de Apelación" Expte. N° 18876/376/D/2012, cuyo criterio permite de alguna manera integrar al sujeto pasible de percepción a la relación tributaria, subsistiendo diferencias de impuesto a ingresar por aquellas operaciones en la que no se puede determinar que los contribuyentes han presentado e ingresado sus correspondientes declaraciones juradas. Luego, el agente aportó nueva documentación respaldatoria en la etapa impugnatoria, la cual fue debidamente analizada. De acuerdo a lo expuesto, la DGR expresa que surgió un nuevo ajuste, motivo por el cual no le asiste razón al apelante.

Respecto a la nulidad planteada y que se violaría su derecho de defensa, considera reiterando lo expresado en la Resolución D N° 23-19, por lo que decimos que, tanto la Resolución atacada como el Acta de Deuda N° A 668-2013 cumplen con todos los requisitos normados por el artículo 102 del Código Tributario Provincial, encontrándose debidamente fundada, dado que en la misma se explicaba suficientemente (entre otros aspectos) la documentación tenida en cuenta, el origen de las bases imponibles, como se obtuvieron las mismas, la no justificación de operaciones en las que no practicó la percepción, habiéndose citado las normas legales tenidas en cuenta.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



Dr. JORGE E. POSSE PONESSA

Respecto al planteo realizado por el apelante en relación a los intereses, debemos decir que los mismos son en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente; esto es, la deuda tributaria del contribuyente o responsable en este caso, de manera que acreditado en autos su incumplimiento los intereses se derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal. En consecuencia, según la DGR no le asiste razón al recurrente.

III. A fojas 11/12 del Expte. N° 179/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria N° 309/19 de fecha 05.04.2019 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Atento a lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 23-19 de fecha 09.01.2019, resulta ajustada a derecho.

En cuanto a la prueba de que el principal obligado ingresó el gravamen, la solicitud de la apertura a prueba del proceso y el análisis de la prueba documental solicitado, cabe decir que este Tribunal, siguiendo los lineamientos de la Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en los casos de agente de percepción, considera que el recaudo de integrar debidamente la relación tributaria en sede administrativa constituye un imperativo insoslayable, toda vez que hace al debido proceso administrativo en los términos del art. 3° de la Ley 4.537 de Procedimientos Administrativos de Tucumán.

Ello encuentra su fundamento legal en el actual art. 33 del Código Tributario Provincial (ex art. 31) el cual dispone: "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".

Villegas, Héctor B.: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", T. I, pág. 231, al abordar el tema de los responsables solidarios, manifiesta que "si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es

único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes en el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro". Es decir que el agente al no efectuar percepción alguna, no desvinculó al principal deudor, el contribuyente, de asumir el pago del tributo por un hecho propio y ajeno al agente de percepción.

La debida constatación de este extremo (el ingreso del tributo asumido por el contribuyente por un hecho propio) resulta imprescindible para dictar un acto administrativo válido, ya que "la falta de integración en debida forma de la relación jurídica tributaria, con la participación del contribuyente, descalifica al acto de determinación practicado y lo vicia de nulidad en los términos del art. 48 de la ley 4.537 ya que fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso, transgrediéndose así el derecho de defensa en juicio y debido proceso de raigambre constitucional (art. 18 de la Constitución Nacional) aplicable también en sede administrativa. (sent. 709/06 C.C.A. Sala Iª)".

Respecto a que no habría podido producir su prueba por el exiguo plazo y porque los clientes oficiados no contaban con los datos requeridos, debemos expresar que, en fecha 16/03/2018 se procedió a notificar a TECOTEX SACIFIYA de la apertura a prueba por el termino de veinte (20) días de conformidad a lo dispuesto 1° del Dcto. 167/3 (ME) – 2018, mediante la cual la DGR le autoriza la producción de las pruebas ofrecidas.

Habiendo transcurrido el plazo otorgado, el agente no procedió a la producción de la misma, según surge de las actuaciones obrantes en el expediente de marras y de la consulta al sistema de expedientes de la DGR; excepto por el oficio notificado a la Comisión Arbitral, la que responde a fs. 4411 de autos informando que no pueden brindar información solicitada por estar la misma amparada en las disposiciones del secreto fiscal.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

En la Apertura a Prueba notificada en fecha 16/03/2018, también se hizo lugar a la "Prueba Pericial Contable" por el cual se verifica que realizó diversos procedimientos, tales como pedidos de prórrogas, designación y aceptación del perito; pero en definitiva la prueba ofrecida no fue producida por el impugnante.

Cabe recordar, tal como lo mencionamos en la Sentencia interlocutoria N° 309/19, que el recurrente no ofreció prueba alguna en el Recurso de Apelación presentado.

En conclusión, el recurrente no acredita con documentación respaldatoria que los contribuyentes no percibidos hayan ingresado el impuesto, circunstancia que tampoco acredita mediante la prueba, ya que no la produjo.

No obstante ello, la DGR procedió a efectuar el análisis del detalle de operaciones contenido en soporte óptico CD obrante a fs. 4296 de autos, que conforman la determinación de oficio ajustada por el Departamento de Fiscalización de la DGR. De acuerdo a lo expresado en la Resolución que se recurre, habiendo tomado conocimiento la DGR de la Sentencia dictada por el Tribunal Fiscal de la Provincia en el expediente caratulado "Siner S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 18876/376-D-2012, surgen operaciones de ventas efectuados con sujetos pasibles de percepción que no registran presentación de la declaración jurada en el impuesto sobre los ingresos brutos, y sujetos pasibles que registran presentación de la declaración jurada sin la cancelación total o con cancelación parcial del tributo, razón por la cual corresponde la exigencia del pago de la percepción omitida al agente.

Respecto a las operaciones efectuadas con sujetos pasibles de percepción que no registran la presentación de las correspondientes declaraciones juradas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por los cuales surgen diferencias a ingresar por el agente, la DGR procede a confeccionar "Planilla Determinativa N° PD 668/2013 Acta de Deuda N° A 668/2013 – Etapa Impugnatoria" adjunta a fs. 4427/4431 de autos, en base a los papeles de trabajo contenidos en CD (soporte óptico) adjunto a fs. 4426.

En virtud de lo expuesto, cabe recordar que el agente de percepción, es parte de un sistema de recaudación en la fuente, con el objeto de disminuir la evasión, y es por ello que le cabe responsabilidad a todo agente si no actúa como tal, ya sea cuando percibe y no ingresa los importes o cuando habiéndole correspondido,

omite efectuar la percepción correspondiente, porque de una u otra manera contribuye con la evasión destruyendo el fin para el cual ha sido creado el sistema.

Al respecto el art. 32 del Código Tributario Provincial dispone: *"Son responsables en carácter de agente de percepción los sujetos designados por la Ley o por el instrumento correspondiente según la autorización legal prevista en el párrafo siguiente y en otras leyes especiales, que por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos y operaciones en las cuales puedan efectuar la retención, percepción o recaudación del tributo correspondiente. La Dirección General de Rentas queda facultada para designar agentes de retención y/o percepción y/ recaudación y/o información"*. A su vez el art. 33 contempla la responsabilidad solidaria cuando dispone: *"...De no realizar la retención o percepción o recaudación, responde solidariamente..."*. El concepto de solidaridad está contenido en el art. 827 del Código Civil y Comercial: *"Hay solidaridad en las obligaciones con pluralidad de sujetos y originadas en una causa única cuando, en razón del título constitutivo o de la Ley, su cumplimiento total puede exigirse a cualquiera de los deudores, por cualquiera de los acreedores."*

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 pueda exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda.

El agente de retención y/o percepción es parte de un sistema de recaudación en la fuente, implementado tanto por el fisco nacional como por los fiscos provinciales, con el objeto de disminuir la evasión impositiva. En ese contexto, no resulta equivocado sostener que le cabe responsabilidad a todo agente incumplidor que omite, total o parcialmente, actuar como tal, porque de una u otra manera, está contribuyendo con la evasión destruyendo el fin para el cual ha sido creado el sistema.

Respecto a las argumentaciones de que la Resolución cuestionada debe ser declarada nula por carecer de fundamentación o motivación, cuadra afirmar que la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

misma constituye un acto administrativo plenamente eficaz, que cumple acabadamente los preceptos legales y doctrinarios exigidos al respecto, dictado de conformidad a lo establecido por el art. 43 de la Ley N° 4.537 (t.v.) y que satisface todos y cada uno de los requisitos esenciales exigidos en la norma.

En efecto, la Resolución satisface el requisito de motivación del acto administrativo, cual es la explicitación de la causa, o sea las razones y circunstancias de hecho y de derecho que han llevado a dictar el acto y que se encuentran contenidas en los considerandos.

Que la Procuración del Tesoro de la Nación, en sus dictámenes tiene dicho: "La motivación – in aliunde o contextual – responde al principio de la unidad del expediente y se puede encontrar en los informes y antecedentes con fuerza de convicción que obre en las actuaciones administrativas" (Dictámenes 199:427; 209:248); "Las constancias del expediente – en tanto no se demuestre su falsedad-, tiene plena aptitud convictiva en el procedimiento administrativo. En su conjunto, constituyen el elemento causa del acto y representan – en situaciones de imperfecciones técnicas de los actos-, la satisfacción in aliunde del requisito de la debida motivación; ello proporciona adecuado contexto al objeto del acto y posibilita su correcta intelección." (Dictámenes 144:148; 156:467; 199:427; 209:248; 236:91).

De la misma forma: "No puede plantearse la falta de motivación del acto cuando de la Resolución 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 se le imputa al contribuyente y la normativa aplicable al caso según el criterio del juzgador. Según doctrina de esta Sala el acto puede afirmarse que se encuentra fundado en las circunstancias de hecho y de derecho que el juez administrativo invoca y, como reiteradamente tiene dicho este tribunal, solo la ausencia de este requisito del acto administrativo ameritaría su nulidad cuando el derecho de defensa en juicio se encontrare fatalmente afectado, pero no así, cuando tal elemento está presente a pesar de su discutible corrección" ("O'Reilly Juan Felipe", Expediente N° 22.345-I, 03.08.05, T.F.N. Sala B, 03/08/05)".

El Tribunal Fiscal ya ha dicho que "El ataque al derecho de defensa no puede convertir sin más en ilegítimo el acto. Si bien los vicios relativos al procedimiento como la fundamentación del acto determinativo, sin duda lo maculam, no acarrear

a pesar de ello su nulidad, toda vez que la actora ha podido alegar y probar en la instancia posterior, en resguardo de su derecho de defensa” TFN- Sala B (8284) “Velocidad Tiempo Cero”, Expte. N° 21.916-I, 5.7.04.

Que asimismo, el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, su objeto es cierto y física y jurídicamente posible, se observó el procedimiento pertinente, persigue el cumplimiento de la finalidad expuesta en las normas que otorgan las facultades pertinentes al órgano emisor y se exteriorizó por instrumento idóneo, expresamente y por escrito, con notificación al interesado.

El agente en todo momento tuvo a su disposición el expediente administrativo, contando además con la posibilidad de presentar la impugnación y los recursos previstos en el Código Tributario Provincial, tuvo la oportunidad de producir la prueba ofrecida y no lo hizo, por lo que cabe concluir que su derecho de defensa se encuentra intacto.

Por ello puede concluirse que la resolución deviene legítima, contrariamente a lo manifestado por el recurrente, por cuanto contiene todos los elementos que le otorgan validez legal.

Por otro lado, coincidimos con la DGR que si bien aquellas operaciones de ventas efectuadas con sujetos pasibles que registran presentación de la declaración jurada en el impuesto sobre los Ingresos Brutos y cancelación total de la obligación tributaria no generan percepciones a cobrar al agente, en dichos casos corresponde intimar al ingreso de los intereses resarcitorios, los cuales fueron calculados entre la fecha de vencimiento de la declaración jurada del agente con respecto a la fecha del efectivo ingreso del saldo resultante de la declaración jurada del sujeto pasible de percepción.

Los intereses calculados tienen carácter resarcitorio, por lo que constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrando su justificativo, no sólo por constituir una reparación por el uso del capital ajeno, sino también por tratarse de una indemnización al acreedor, cuyo

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE

derecho de crédito se ve lesionado al no satisfacerse la deuda en el plazo establecido ("E. Jota E. Producciones S.A." T.F.N. –Sala A- 20/7/01).

Corresponde recordar que los intereses resarcitorios son, en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente; esto es, la deuda tributaria del contribuyente o responsable. De tal manera que, acreditado en autos su incumplimiento, los intereses se derivan como resultado lógico de la situación de irregularidad fiscal.

El agente no ofrece prueba alguna ni tampoco realiza referencia a ninguna circunstancia que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable.

Respecto al planteo de inconstitucionalidad formulado, cuadra señalar que no es el ámbito administrativo el adecuado para el planteo y tratamiento de la inconstitucionalidad de las normas aplicadas en autos, debiendo el contribuyente ocurrir por ante la autoridad y mediante la acción jurisdiccional competente. Así, resulta necesario destacar que el ejercicio del control de constitucionalidad de las normas recae exclusivamente en el Poder Judicial.

El art. 161 del CTP es claro al disponer que *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias..."*.

En consecuencia, el análisis de constitucionalidad planteado excede el marco del procedimiento administrativo, debiendo efectuar su planteo por ante las autoridades jurisdiccionales competentes.

Concluyo entonces que en el caso debe dictarse la siguiente resolución: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **TECOTEX S.A.C.I.F.I.YA.**, C.U.I.T. N° 30-51885553-7, en contra de la Resolución N° D 23/19 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 09 de Enero de 2019, y en consecuencia **DEJAR FIRME** la misma, en atención a lo considerado.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, dijo: Que comparte el voto emitido por el Dr. José Alberto León.

Visto el resultado del precedente Acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

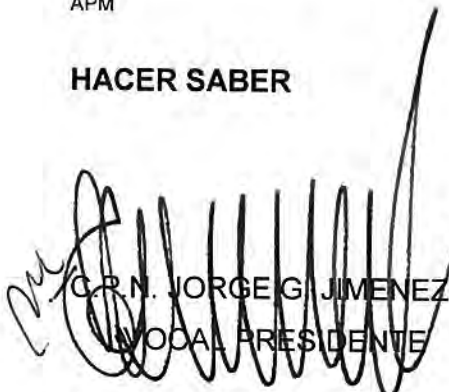
RESUELVE:

1º: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma TECOTEX S.A.C.I.F.I.YA., C.U.I.T. N° 30-51885553-7, en contra de la Resolución N° D 23/19 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 09 de Enero de 2019, y en consecuencia **DEJAR FIRME** la misma, en atención a lo considerado.

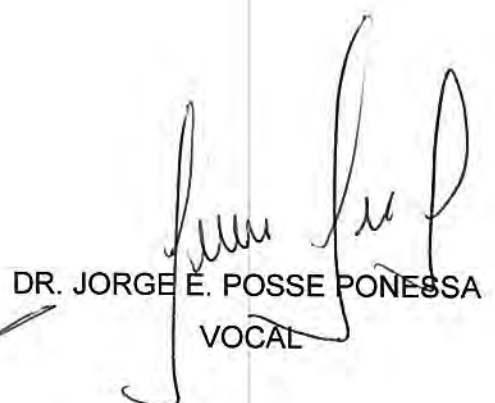
2º: **REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.-**

APM

HACER SABER



DR. N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE

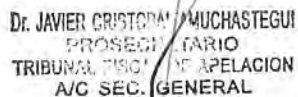


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL MUCHASTEGUI
PROSECUUTOR
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL

