

SENTENCIA Nro. 682 119

Expte. N° 617/926/2018

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. José Alberto León (Vocal) y Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado como **ACODO S.A. S/RECURSO DE APELACIÓN**, Expediente N° 617/926/2018, Expte. D.G.R. N° 28183/376/D/2016; y Expte. D.G.R. 5183/376/T/2019

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.-

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. A fojas 792/797 del expediente N° 28183/376/D/2016, el contribuyente ACODO S.A., CUIT N° 30-69177295-7 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 303/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 24/07/2018 obrante a fs. 782/790 mediante la cual resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 1249-2016 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, confirmándose la misma conforme detalle de nuevas planillas denominadas "Planilla Determinativa N° PD 1249-2016 Acta de Deuda N° A 1249-2016- Etapa Impugnatoria" y "Planilla Determinativa de Intereses- Acta de Deuda N° A 1249-2016- Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Retención- Etapa Impugnatoria"

II. El apelante en su Recurso presentado el día 14.08.18 plantea la nulidad de la Resolución N° D 303-18 por inexistente solidaridad con el obligado principal y por vicios en el procedimiento.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE

Manifiesta que por medio de la RG 3/2013 la DGR pretende coaccionar ilegítimamente al contribuyente para que adopte una determinada conducta: presentar las declaraciones juradas del impuesto, lo que a su parecer sería una sanción atípica o camuflada. Considera que al ser una sanción estaría condonada por el artículo 7 de la Ley N° 8873 restablecida por la Ley N° 9013.

Arguye que hay sujetos pasibles que registraban baja de oficio al momento de emitir la factura pero luego recuperaron su condición, la DGR procedió a liquidar un ajuste, intimando a Acodo S.A. al ingreso de los intereses resarcitorios generados. Manifiesta que los mismos no fueron reclamados al obligado principal y agrega que al haber éste cancelado su deuda de manera espontánea, los intereses que podrían haberse generado por el pago tardío se encuentran condonados por aplicación del artículo 91 de la Ley N° 5121.

Expresa que existe un rechazo arbitrario de la DGR a las pruebas ofrecidas tanto de oficios como pericial contable por lo cual su falta de valoración resulta sumamente gravosa. Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable.

III. A fojas 1/7 del Expte. N° 617/926/2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

El organismo manifiesta que el agente designado como tal debe retener sin mayor análisis que los contenidos en las taxativas excepciones contempladas en el art 8 de la RG 23/02 y frente a tal incumplimiento la ley le atribuye el carácter de responsable solidario.

Respecto del agravio de porque la administración no efectúa los ajustes necesarios en base a sus sistema informático, el organismo manifiesta que es el agente quien debe demostrar por su parte que no le corresponde el ingreso del tributo.

Agrega que en el caso de los agentes de retención, la información respecto de la presentación y pago de las declaraciones juradas del los proveedores no resulta por si sola prueba suficiente.

Respecto de la prueba informativa ofrecida manifiesta que resulta insuficiente y dilatoria, así como la pericial contable que resultó innecesaria en la etapa

impugnatoria en consideración a lo analizado para cada agravio propuesto por el agente y ante los ajustes practicados en dicha instancia.

Considera que corresponde rechazar el recurso interpuesto y confirmar la resolución recurrida.

IV. A fs. 24/29 del expediente N° 617/926/2018 obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 950/18, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba de la causa por el término de 20 días. A fs. 32 obra informe en el cual se deja constancia de la clausura del periodo probatorio, no habiendo el apelante producido prueba alguna. Ante lo expuesto, la causa se encuentra en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- Corresponde señalar que conforme lo establecido por el art. 18 C.T.P., este Tribunal posee amplias facultades para establecer la verdad de los hechos y resolver el caso con independencia de lo alegado por las partes.-

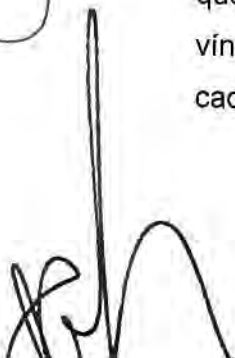
En cuanto al planteo del contribuyente de su inexistente solidaridad con el obligado principal cabe aclarar que el primer párrafo del artículo 33 del CTP dispone: *"Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente (...)"*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



11/01/2018

El apelante manifiesta que el organismo *“podría haber verificado en su base de datos si los sujetos pasibles de retención cumplieron con sus obligaciones formales y materiales”* Agrega que *“es el propio fisco quien cuenta con un aparato de inteligencia que lo posibilita a investigar a los posibles deudores, y tiene en este caso, la posibilidad de verificar el cumplimiento del principal obligado, sin embargo no lo realizó”*.

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. Por ello, 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.

El Agente no puede trasladar su responsabilidad 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 corresponde al agente probar 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. Y no solo demostrar la inclusión de dicha operación en la composición de la base imponible del Impuesto sino también, que los pagos de las declaraciones juradas –de corresponder- fueron debidamente efectuados por los contribuyentes. En el caso de marras, el recurrente no ha logrado probar este hecho concreto.

En relación con lo expuesto en párrafo precedente, cabe mencionar que el recurrente reitera haber adjuntado, en la etapa impugnatoria, el Anexo I con documentación, mediante la cual pretende desligarse de su responsabilidad solidaria, la cual consta de declaraciones juradas de sus proveedores de los periodos ajustados a ACODO S.A.

Mediante la mencionada documentación, el apelante infiere que dichos proveedores ingresaron los tributos reclamados por la Autoridad de Aplicación, no subsistiendo deuda alguna con relación a las operaciones efectuadas con los proveedores expresados.

Es de mi consideración que la documentación que presenta el agente resulta insuficiente para demostrar que el sujeto pasible de retención declaró e ingresó el impuesto reclamado por el Fisco provincial en su justa medida respecto de cada una de las operaciones incluidas en la determinación de oficio. Ello en virtud a que la misma no contiene un detalle de las operaciones a las cuales se refiere, así como a la vinculación existente entre las operaciones de venta reconocidas por los sujetos pasibles y las órdenes de pago emitidas respecto de cada una de ellas. Asimismo, la totalidad de la documentación aportada por el recurrente en etapa impugnatoria fue tenida en cuenta por la DGR para efectuar los ajustes dispuestos en dicha etapa conforme lo manifiesta en el informe del Asesor letrado a fs. 780 del Expte. N° 28183/376/D/2016.


Respecto de la nulidad planteada por el contribuyente quien manifiesta que existen vicios en el procedimiento 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.

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.

En el caso de marras la resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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


MICHNEZ

Respecto al planteo del contribuyente sobre la baja de oficio de los obligados principales resulta de aplicación lo dispuesto por el artículo 4 de la RG 3/2013 que establece: *“Los agentes de retención y percepción de los distintos regímenes establecidos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, quedan obligados a verificar que no rija cancelación de oficio de inscripción o alta en la jurisdicción respecto a los sujetos pasibles de retención y percepción. Dicha verificación deberá realizarse mediante consulta al link “Consultas Bajas de Oficio”, la que prevalecerá sobre toda constancia de inscripción o alta y su verificación de autenticidad y validez.- De regir cancelación de oficio los agentes deberán asignarles a los sujetos pasibles de retención y percepción el carácter de no inscriptos, correspondiendo la aplicación de las alícuotas o porcentajes establecidos para los contribuyentes no inscriptos conforme a las normas que establecen los respectivos regímenes (...)”* (El subrayado me pertenece)

Esta alícuota diferencial dispuesta por la RG no tiene naturaleza sancionatoria sino que es una disposición cuyo fin es desalentar la evasión fiscal. Por lo tanto el planteo del contribuyente quien manifiesta que dicha diferencia es una sanción a la que correspondería aplicar las leyes de condonación, resulta improcedente.

El régimen de retención establecido por la R.G. N° 23/02 tiene como finalidad la recaudación de los tributos en la fuente, encontrando justificación en adelantar el pago del tributo por parte del deudor principal. Hay recaudación en la fuente cuando las personas o entidades que intervienen en ciertos actos u operaciones, realizadas ante ellos o por quienes contratan con ellos, aseguran el ingreso del gravamen, reservando o reteniendo en su poder la totalidad o una parte del impuesto.

Por otra parte, el agente de retención es parte de un sistema de recaudación en la fuente, implementado tanto por el fisco nacional, como por los fiscos provinciales, cuyo objetivo primigenio es disminuir la evasión impositiva.

La implementación del régimen de retención en la fuente tiene una doble finalidad; por una parte la recaudación anticipada de tributos por parte del Organismo Fiscal, y por otra evitar o atenuar la evasión fiscal por parte del sujeto pasible, revistiendo las retenciones efectuadas el carácter de impuesto ingresado, pudiendo ser posteriormente computadas como pagos a cuenta de la obligación final que deberá satisfacer.

Respecto al planteo del contribuyente sobre los intereses resarcitorios calculados por la DGR por las retenciones que el Agente de Retención omitió practicar, cabe aclarar que los mismos poseen una causa autónoma vinculada a dicha omisión y no está subordinada a la responsabilidad solidaria que invoca el impugnante. Pues los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Los intereses resarcitorios se justifican por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido

Dichos intereses surgen conforme lo dispuesto en el art. 50 Del CTP: *"La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipo y demás pagos a cuenta, devengara desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio. En caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiera devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en este artículo. El Ministro de Economía establecerá la tasa del interés previsto en el primer párrafo, la que no podrá ser superior al doble del interés vigente que perciba por operaciones normales de adelanto en cuenta corriente el Banco de la Nación Argentina. La obligación de abonar estos intereses subsiste sin necesidad de intimación o determinación alguna por parte de la Autoridad de Aplicación, no obstante la falta de reserva de esta última al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para su cobro"*.

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

Dr. JOSE ALBERTO LESIN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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


JIMENEZ

Por otra parte, corresponde destacar el carácter automático de la mora en lo que a los intereses respecta, en tanto los mismos surgen sin necesidad de interpelación alguna -no siendo necesario juicio o sumario previo-. Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable, mientras que en el caso de autos, el Agente en ninguna instancia produce prueba alguna que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable.

En virtud a lo expuesto en párrafos precedentes, siendo esta la instancia idónea y en procura de la búsqueda de la verdad material, conforme lo dispuesto por el artículo art. 3° de la Ley de Procedimiento Administrativo (Ley N° 4.537), se procedió a "abrir a prueba" la causa, por el término de 20 días hábiles -fs. 24/29 del Expediente N° 617/926/2018- a fin de que el recurrente produzca la prueba ofrecida en su escrito impugnatorio y reiterado en su apelación.

Habiendo transcurrido el plazo estipulado, el agente no produjo la prueba señalada, según surge del informe actuarial obrante a fs. 32 del Expediente N° 617/926/2018, emitido por este Tribunal.

Bajo lo expresado, considero que el Agente no logró acreditar que los sujetos pasibles de retención cumplieron con las obligaciones tributarias reclamadas en la determinación impetrada por el organismo fiscal y que forman parte de la determinación impositiva en crisis. Atento a ello, el Agente no queda liberado de su responsabilidad de ingresar las retenciones omitidas de practicar respecto a las operaciones realizadas con los mencionados sujetos, con lo cual no surgen modificaciones a la determinación efectuada por la Autoridad de Aplicación en esta etapa, quedando firme la Resolución N° D 303/18 y el Acta de Deuda N° A 1249-2016- Etapa Impugnatoria.

Por lo expuesto, concluyo que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ACODO S.A., CUIT N° 30-69177295-7, contra la Resolución N° D 303/18, de fecha 18/07/2018, 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.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El Dr. José Alberto León dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.


En merito a ello,


**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN
RESUELVE:**


- 1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente ACODO S.A., CUIT N° 30-69177295-7, contra la Resolución N° D 303/18, de fecha 18/07/2018, 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, y ARCHIVAR.**

HACER SABER

G.R.G.


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MÍ

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

