

SENTENCIA N° 768/2019

Expte. N° 686/926/2018

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los *16*... días del mes de *octubre* de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia de C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado “**TOTAL ESPECIALIDADES ARGENTINA S.A. S/ RECURSO DE APELACION – Expediente N° 686/926/2018 (Expte. Nro. 34326/376-D-2011 DGR)**” y;

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.- Que mediante Resolución N° D 356/18 de fecha 06/08/2018 obrante a fs. 1735/1756 (Expte Nro. 34326/376/D/2011 - DGR), la Dirección General de Rentas de la Provincia resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por TOTAL ESPECIALIDADES ARGENTINA S.A., C.U.I.T. N° 30-55449610-1 en contra del Acta de Deuda N° A 432-2013, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmándose la misma conforme “PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 432-2013 – ACTA DE DEUDA N° 432-2013 ETAPA IMPUGNATORIA”.

II.- Que a fs. 1761/1776 del Expte. DGR Nro. 34326/376/D/2011, el contribuyente interpone recurso de apelación en contra de la Resolución N° D 356/18.

Considera que la resolución dictada debe ser rechazada en tanto se denegó la producción de la prueba informativa y pericial contable, en forma contraria al criterio expuesto por la Corte Suprema de la Provincia de Tucumán en el antecedente “Bercovich” y en cuanto a la presunta aplicación de la doctrina

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sentada por el Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia de Tucumán en el fallo "Siner".

Considera –al abordar la naturaleza jurídica de las percepciones- que las mismas revisten el carácter de pago a cuenta del gravamen principal para el sujeto pasible de sufrirlas, al no haberse realizado las mismas y ante la consecuente inexistencia de su cómputo en la calidad citada, el impuesto no percibido en la fuente termina siendo satisfecho por el contribuyente al satisfacer la obligación resultante de la presentación de su declaración jurada. En virtud de ello concluye que, ingresada por los contribuyentes la obligación tributaria principal, se extingue la obligación de deudor solidario (en este caso Total Especialidades Argentina S.A.)

Por otro lado al abordar el tema de la carga de la prueba reclama la aplicación de la doctrina del fallo Bercovich porque considera que la carga de demostrar la improcedencia del Ajuste Final, no puede pesar únicamente sobre el contribuyente, a menos de que el fin perseguido sea únicamente recaudatorio en violación del marco normativo aplicable.

Además considera que no se ha dado participación a los clientes de Total Especialidades Argentina S.A. a los fines de comprobar que el tributo, del cual las percepciones son meros pagos a cuenta, ya había sido ingresado y/o si existía alguna razón por la que no correspondía su ingreso, exención, etc., contraviniendo según su parecer la doctrina expuesta por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en el Fallo Bercovich.

Entiende también que no se habría tenido en cuenta a la hora de efectuar el Ajuste Final el sustento territorial requerido por el régimen de percepción, en consonancia con lo dispuesto por el fallo Maglione.

Además reclama la inconstitucionalidad del régimen de percepción fundado en el precedente de la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo de la Provincia de Tucumán en el Fallo Abastecedora del Norte S.R.L.

Se queja de que resulta improcedente que la DGR haya denegado la producción de la prueba ofrecida en el descargo, en tanto únicamente mediante la producción de la misma pudo verse reducido el Ajuste Final, lo cual implica una seria lesión a la garantía de defensa reconocida por la Constitución Nacional.

Por último reclama la improcedencia de los intereses resarcitorios, ofrece prueba documental, informativa y pericial contable y deja planteado el caso federal.

III.- A fs. 1/5 del Expte. N° 686/926/2018, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Como cuestión preliminar la DGR deja sentado que los argumentos vertidos por la recurrente en esta oportunidad no representan más que la reiteración de los planteados en la etapa anterior. Es por ello que confirma y reafirma es esta oportunidad lo dicho en el acto resolutivo.

Sostiene que teniendo presente que la apelante considera que la resolución dictada debe ser rechazada en tanto se denegó la producción de la prueba informativa y pericial contable, en forma contraria al criterio expuesto por la Corte Suprema de la Provincia de Tucumán en el antecedente "Bercovich" y en cuanto a la presunta aplicación de la doctrina sentada por el TFA en el fallo "Siner". Precisa la DGR que conforme fuera explicitado por el acto en crisis, en el caso "San Juan" surge inequívoca la responsabilidad del agente de procurar por su parte la prueba indubitada de que el contribuyente directo ingresó el tributo por la operación concertada con el agente, como único medio para desligarse de la responsabilidad que sobre él recae. Y este es justamente el alcance de la solidaridad establecida por el artículo 33 del CTP.

Señala que esta cuestión que continúa planteando el apelante, devino en abstracta desde el momento mismo en que, de oficio, la Autoridad de Aplicación verificó la declaración y pago del tributo por el obligado directo, haciendo lugar parcialmente a los pedidos de la impugnante.

Respecto de las operaciones que no registran la presentación de DDJJ por parte del contribuyente directo y de aquellos que habiendo presentado la misma no ingresaron el impuesto pertinente o lo ingresaron en forma parcial corresponde que el agente ingrese los importes correspondientes a las percepciones que omitió practicar. Ello en virtud de la responsabilidad solidaria que la cabe al agente por expresa disposición legal.

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. FORSE FUMESSA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Habiendo verificado la Autoridad de Aplicación la presentación y pago en las declaraciones juradas de los contribuyentes directos considera que los argumentos sostenidos en lo que respecta a la falta de integración del contribuyente al procedimiento resulta carente de fundamento.

Destaca que la determinación de oficio practicada se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el régimen de percepción del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Por otro lado, la apelante argumenta que no se habría tenido en cuenta a la hora de efectuar el Ajuste Final el sustento territorial requerido por el régimen de percepción, en consonancia con lo dispuesto por el Fallo Maglione.

Señala que a los fines de determinar las alícuotas procedentes, se consideró lo dispuesto por la RG (DGR) N° 86/00, sus modificatorias y complementarias, por lo que el acto administrativo en cuestión debe considerarse válido y ajustado a derecho.

Sostiene que puede observarse que los antecedentes del presente caso no se corresponden con los pretendidos de manera amplia e imprecisa por la agraviada. Por el contrario, la determinación solamente se integró con aquellas operaciones en las que se verificó el principio de territorialidad y que fueran expuestas en el CD referenciado en el acto administrativo, siempre al alcance del agente para su compulsión.

Señala que es en este agravio donde se hace manifiesta la falta de prueba por parte del agente que ni al tiempo de la impugnación, ni aun en esta etapa recursiva, puede especificar y acreditar en debida forma cuales son las operaciones que considera no alcanzadas por el principio de territorialidad, impidiendo con ello toda revisión que pudiera hacerse al respecto.

Por el contrario se limita a rechazar ampliamente la determinación, sin ser categórica ni en sus expresiones ni en las pruebas. De allí que la jurisprudencia invocada no puede ser aplicada sin más al caso particular.

Respecto a la inconstitucionalidad del régimen que plantea el apelante donde reclama la aplicación del precedente de la Sala II de la Cámara Contencioso Administrativo de la Provincia de Tucumán en el Fallo "Abastecedora", considera la DGR que la RG (DGR) N° 86/00 no vino a crear un nuevo hecho imponible, ni un nuevo impuesto, como tampoco un nuevo sujeto tributario. Por el contrario vino

a reglamentar aquello creado por Ley (en sentido formal y material), y es la ley la que ideó un método de recaudación en la fuente, creó el responsable tributario, determinó la solidaridad que alcanza al mismo frente a su incumplimiento y otorgó a la Autoridad de Aplicación la facultad para que, dentro de los límites impuestos, pauté o regule el citado mecanismo de recaudación en la fuente.

Señala que no puede hablarse entonces de una Reglamentación que vulnera el principio de legalidad, sino solo del ejercicio de facultades encomendadas por Ley a la DGR.

En cuanto a los fallos en los que sustenta su pedido de inconstitucionalidad, se advierte que aquellos acogieron el pedido de la accionante en razón de que se verificaban circunstancias de hechos particulares que determinaron tal decisión. Es por ello que las citas jurisprudenciales expresamente declararon la inconstitucionalidad de la Resolución General "para el caso particular"; como corresponde a un decisorio de ese tipo. No correspondiendo que sea extendido al presente caso por el solo hecho de que se alegue su procedencia.

Respecto al planteo del apelante en relación a los intereses resarcitorios por los que fue intimada, sostiene la DGR que la imposición de tales intereses resulta también ajustada al criterio dispuesto por el Tribunal Fiscal de Apelación en el citado fallo "Siner". Por tal motivo, solicita se confirme la procedencia de aquellos por el monto que se intimó con la Resolución N° D 356/18.

Señala la DGR en relación al título "IV.5. Denegación arbitraria de la prueba ofrecida por mi Mandante en el descargo", que se remite a los fundamentos expuestos en la Resolución N° D 356/18, de la cual surge claramente que ya se consideró la presentación de las Declaraciones juradas y la cancelación total de las mismas por parte de los sujetos pasibles de percepción, conforme a los datos obrantes en el sistema informático de la DGR, según se consigna en el detalle de operaciones contenido en soporte magnético.

En relación al punto "VII. Prueba", subpunto "2) Informativa", en donde se solicita se libre oficio a los 4 (cuatro) clientes allí detallados, señala que la misma no fue ofrecida en la instancia administrativa anterior, encuadrándose, salvo otra opinión, en lo dispuesto en el artículo 134 del CTP.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Sostiene, no obstante, que la prueba informativa ofrecida es improcedente, superflua y meramente dilatoria, atento a que según análisis del detalle de operaciones notificado conjuntamente con Resolución N° D 376/18 se detecta respecto de esos sujetos:

- Llamagaz S.R.L. – CUIT N° 30-70705864-8: No registra presentación de DDJJ – No cancelado – Operó en punto de venta de Tucumán
- Gas-Car S.R.L. – CUIT N° 30-70926545-4: No registra presentación de DDJJ – No cancelado – Operó en punto de venta de Tucumán
- Bonnano José – CUIT N° 20-08285174-8: No registra presentación de DDJJ – No cancelado – Operó en punto de venta de Tucumán y de extraña jurisdicción (siendo local de Tucumán)
- Hutchinson Arg. S.A. – CUIT N° 30-50220643-1: No registra presentación de DDJJ – No cancelado – Sujeto de CM con alta en Tucumán.

Señala que de lo expuesto resulta claramente que el apelante efectuó una lectura desacertada de los fundamentos de la resolución N° 356/18, así como del soporte magnético (CD) notificado conjuntamente con la misma, habiéndose considerado en los ajustes practicados en la instancia impugnatoria la información obrante en el sistema informático de la DGR, así como también se tuvo en cuenta la doctrina sentada por el Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia al tratar el caso de los Agentes de Percepción en el caso "Siner S.A. s/rec. de apelación, Expte. N° 18876/376/D/2012", en virtud del cual se ha liberado el agente del ingreso de las percepciones omitidas respecto de aquellos sujetos pasibles de percepción que presentaron sus declaraciones juradas e ingresaron el tributo.

Respecto al punto relativo a la prueba pericial contable, concluye en igual sentido a la informativa, considerando que está referida a los mismos 4 (cuatro) sujetos e información ofrecida en la misma.

De todo lo expuesto, afirma la DGR que la resolución dictada oportunamente resulta ser fundada, basada en los antecedentes de hecho y en el marco legal aplicable al caso, elementos estos explicitados de manera completa y suficiente a lo largo de sus considerandos, los que contestaron y resolvieron la totalidad de los puntos de agravio.

Por lo expuesto, la DGR entiende que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma en contra de la Resolución (DGR) N° D 356/18, confirmándose la misma en su integridad.

IV.- A fs. 11/14 obra Sentencia Interlocutoria N° 884/18 del 19/12/2018 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado, en tiempo y forma el Recurso de Apelación y se dispone la apertura de la causa a prueba por el término de 20 días. Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes sin perjuicio de lo cual, las partes no han realizado actividad probatoria alguna y al encontrarse vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 08/04/2019: Pasen los autos a despacho para resolver.

V.- Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 356-18 de fecha 06/08/2018, resulta ajustada a derecho.

En primer lugar cabe señalar, tal como lo expuso la DGR, que el apelante expone los mismos argumentos esgrimidos en su escrito de la etapa impugnatoria.

Con relación al agravio que plantea el contribuyente de que no resulta procedente la pretensión de que le exijan las percepciones respecto de clientes, sin antes haber comprobado si ellos ingresaron el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y pretende la aplicación del fallo Bercovich. Al parecer el apelante no tomó razón de que en la etapa impugnatoria, la Autoridad de Aplicación tuvo en cuenta la doctrina sentada por el TFA en el caso Siner S.A. y al realizar el análisis de las operaciones de ventas no incluyó las operaciones con sujetos pasibles de percepción que registran la presentación de las DDJJ y la cancelación total de su obligación tributaria; abarcando solo las operaciones con sujetos que no presentaron sus DDJJ o que habiendo presentado no ingresaron la totalidad del impuesto. Por lo tanto ya el Fisco hizo aplicación de la doctrina sentada por el fallo Bercovich.

Respecto al agravio del apelante referido que no se habría tenido en cuenta a la hora de efectuar la determinación del impuesto el vínculo territorial requerido por el régimen de percepción, en consonancia con lo dispuesto por el Fallo Maglione, cabe precisar que es aquí justamente donde se evidencia la falta de prueba de parte del agente. Es aquí donde cobra importancia lo establecido en los artículos

98 y 120 segundo párrafo del CTP en los que se establece que la carga de la prueba pesa sobre el contribuyente. Lo único que hizo el agente fue rechazar la determinación en forma global, no aportando pruebas que pudieran acreditar en debida forma cuales son las operaciones que considera no alcanzadas por el principio de territorialidad.

Con relación al planteo de inconstitucionalidad del régimen de percepción planteado por el contribuyente y la aplicación al caso del precedente de la Corte Suprema de Justicia de la Provincia de Tucumán "Abastecedora del Norte S.R.L.", corresponde señalar que esta no es la instancia oportuna ni el fuero correspondiente ante el cual el mismo debe hacerlo.

Sabido es que la cuestión referente al planteo de inconstitucionalidad "constituye, por importar un acto de suma gravedad institucional, una de las más delicadas funciones susceptibles de encomendarse a un tribunal de justicia, la última ratio del orden jurídico, a la que sólo cabe acudir cuando no existe otro modo de salvaguardar algún derecho o garantía amparado por la Constitución Nacional, si no es a costa de remover el obstáculo que representan normas de inferior jerarquía" (C.S.J.N., "Cocchia, Jorge Daniel vs. B.N.A. y otros", Fallos: 326:2625 y C.S.J.T., sentencias N° 666/1999 y N° 672/2001, entre otras).

Nuestro país esta enrolado bajo el sistema de control constitucionalidad, denominado difuso en función del cual, esta función le compete a cualquier juez de cualquier fuero o instancia, y tiene lugar en principio a petición de parte, respecto de un caso concreto y para producir efectos "interpartes".

Que en este sentido, la Corte Suprema de Justicia ha señalado que "*cualquiera que sean las facultades que correspondan reconocer al poder administrador para dejar sin efectos actos contrarios a las leyes, no cabe admitir que sea de su resorte el declarar la inconstitucionalidad de éstas*". Asimismo, en igual sentido, dispuso que "*es regla constitucional, tan imperativa para las Provincias como para la Nación (artículo 5 de la Constitución Nacional), que la facultad de declarar la inconstitucionalidad de las leyes y de anular actos en su consecuencia, es potestad exclusiva de los tribunales de justicia.*"

En particular, en el fallo de Corte citado por el apelante se planteó la inconstitucionalidad de las resoluciones generales 86/00 y 204/09, señalando que

al designar agentes de percepción, la DGR les traslada la carga de desarrollar parte de la función específica del organismo.

La Corte Suprema, luego de analizar detalladamente el fallo del a quo, recepta los argumentos de la Administración, entre los cuales se destacan: • El régimen de percepción de ningún modo ha creado, modificado o suprimido tributos, tampoco ha definido ningún elemento del hecho imponible. • El agente es un sujeto ajeno al hecho imponible que coadyuva en la percepción del tributo y que se encuentra en una posición de recibir dinero del contribuyente. • Se designa a una persona que colabora con la recaudación del impuesto, sin afectar eso la verdadera relación jurídico-tributaria, Por lo tanto, la resolución en conflicto no regula ningún aspecto del impuesto y es constitucional.

Lo que la CSJT declaró inconstitucional fue el artículo 2º de la resolución general (DGR) 86/00.

Más allá de lo expresado, este fallo solo se aplica a este caso concreto, no correspondiendo que sea extendido al presente caso por el solo hecho de que se alegue su procedencia.

Con relación a que el apelante dejó planteada la improcedencia de los intereses resarcitorios reclamados, cabe expresar que en el presente caso tales intereses resultan de igual manera ajustado al criterio dispuesto por el TFA en el citado fallo "Siner", ya que el Fisco puede reclamar a los Agentes de Percepción los intereses resarcitorios y sancionar con multa, la falta del ingreso oportuno a las arcas fiscales de las obligaciones en cabeza de los sujetos que debiendo actuar como tales no lo hicieron. Por ello se dispuso que sobre los importes por los cuales se hace lugar, se proceda a liquidar los intereses resarcitorios correspondientes desde la fecha de vencimiento del ingreso de los importes dejados de percibir hasta la fecha del efectivo ingreso del impuesto por parte del contribuyente (obligado principal).

Estos intereses tienen el carácter de resarcitorios, por lo que constituyen una indemnización debida al Fisco como resarcimiento por la mora en la que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrando su justificativo, no solo por constituir una reparación por el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POBBER PONHESKA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

uso del capital ajeno, sino también por tratarse de una indemnización al acreedor, cuyo 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 – 20/07/01)

Corresponde recordar que los intereses resarcitorios son en si 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.

Se debe dejar en claro que mediante Sentencia N° 884/18 del TFA se dispuso la apertura a prueba por el término de 20 días. Una vez concluido el periodo probatorio, el contribuyente no produjo las pruebas informativa y pericial contable previamente ofrecidas.

Es decir, el apelante tuvo la oportunidad de ejercer su derecho de defensa en debida forma y no lo hizo.

Por las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **TOTAL ESPECIALIDADES ARGENTINA S.A. C.U.I.T. N° 30-55449610-1**, en contra de la Resolución N° D 356/18, de fecha 06/08/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, en la cual se resolvió HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° A 432-2013, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmándose la misma conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 432-2013 – ACTA DE DEUDA N° 432-2013 ETAPA IMPUGNATORIA".

Así lo propongo

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 adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del precedente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:


1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **TOTAL ESPECIALIDADES ARGENTINA S.A. C.U.I.T. N° 30-55449610-1**, en contra de la Resolución N° D 356/18, de fecha 06/08/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, en la cual se resolvió **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° A 432-2013, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Percepción, confirmándose la misma conforme “**PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 432-2013 – ACTA DE DEUDA N° 432-2013 ETAPA IMPUGNATORIA**”.

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

S.CH.


HACER SABER


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


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION