

SENTENCIA N° 858/19

Expte. N° 115/926-2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 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 del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**MEDICOS ASOCIADOS S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION – Expediente N° 115/926/2019 (Expte. Nro. 51236/376-D-2017 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 645/18?; ¿qué pronunciamiento corresponde dictar? Por ello,

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El Dr. José Alberto León dijo:

1. Que a fojas 334/343 del Expte. DGR N° 51236/376/D/2017 el Dr. Leandro Stok, en su carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 645/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 05.12.2018 obrante a fs. 302/310 del expte. mencionado, mediante la cual resuelve "1°.- **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por la firma MEDICOS ASOCIADOS S.R.L., C.U.I.T. N° 30-56474082-5, al Acta de Deuda N° A 3137-2017, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma según "Planilla Determinativa N° PD 3137-2017- Acta de Deuda N° A 3137-2017– Etapa

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

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

Impugnatoria", que forma parte del presente acto, conforme detalle de operaciones incluidas en soporte óptico (CD), los cuales forman parte integrante de este acto."

El contribuyente realiza una exposición de los hechos, en su Recurso presentado el 26.12.2018, obrante a fs. 316/319 del Expte. DGR N° 51236/376/D/2017.

Comienza por realizar una breve reseña de los antecedentes y secuencia de los acontecimientos, para luego solicitar el archivo de las presentes actuaciones.

Sostiene que no existe en el expediente constancia de que los inspectores hayan fiscalizado a los proveedores cuestionados a pesar de que si realizaron tal labor respecto de otros proveedores, tal como se expresa en la misma resolución. Solo así podría llegar a ser solidariamente responsable con el obligado principal. De otra manera estaríamos en presencia de un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco, el que no solo obtuvo del principal obligado, sujeto no retenido, la suma adeudada, sin deducir las retenciones no efectuadas, sino que además pretende hacerse de una suma de dinero, retenciones no realizadas, que, desde el ingreso del gravamen por el principal obligado, no se adeudan.

Será con la previa verificación del principal obligado cuando opere la responsabilidad solidaria y viabilidad de la determinación del impuesto al retentor, caso contrario, la obligación de tributar sería inexistente. Por ello, resulta arbitrario que el fisco que lo determine como responsable por una deuda que la Administración presume tiene para con ella sin previa verificación de la DDJJ de los principales obligados.

En consecuencia, aun en el supuesto de que hubiera omitido actuar como agente de retención, no le generaría obligación de ingresar tales sumas, si las mismas fueron ingresadas por el principal obligado tampoco ingresó el impuesto adeudado.

En lo que alcanza a las omisiones que se le imputan, asevera que por retenciones no practicadas no podría exigirse al agente el pago del importe omitido, toda vez que no existiría solidaridad en abstracto, es decir, sin verificar previamente el no ingreso del impuesto por el sujeto no retenido. Por lo expuesto, solicita al Tribunal Fiscal que, se tenga por presentado el recurso en tiempo y forma, y se ordene el archivo de las presentes actuaciones.

II. Que a fojas 1/5 del Expte. N° 115/926/2019, 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.

Preliminarmente, hace un breve análisis sobre la prescripción, a pesar de que la misma no fue planteada por el apelante, para concluir que los periodos reclamados no se encuentran prescriptos.

Expresa que la implementación del Régimen de Retención en la fuente tiene una doble finalidad como es la recaudación anticipada de tributos por parte del Organismo Fiscal y evitar o atenuar la evasión fiscal por parte del sujeto pasible, revistiendo para el mismo el carácter de impuesto ingresado computado como pago a cuenta de la obligación final por las operaciones por las que deberá tributar el gravamen.

La DGR sostiene que si bien cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, dicha información al consignar importes globales no resulta prueba suficiente para que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas DDJJ.

Que la DGR aplicó todos los procedimientos que tiene a su alcance para buscar la verdad material, entre ellos iniciar el proceso de apertura a prueba conforme lo ofrecido por el apelante.

En consecuencia, según la DGR no le asiste razón al recurrente.

III. A fojas 11 del Expte. N° 115/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria N° 708/19 de fecha 09.09.2019 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.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. POSE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

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 645-18 de fecha 05.12.2018, resulta ajustada a derecho.

En cuanto a la prueba de que el principal obligado ingresó el gravamen, la apertura a prueba del proceso y el análisis de la prueba producida oportunamente, cabe decir que este Tribunal, siguiendo los lineamientos de la Excm. Corte Suprema de Justicia de Tucumán, en los casos de agente de retención, 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 retención alguna, no desvinculó al principal deudor, el contribuyente, de asumir el pago del tributo por un hecho propio y ajeno al agente de retención.

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)".

Ahora bien, de acuerdo a lo manifestado en autos, el agente 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.

El apelante expresa que los obligados principales habrían abonado el impuesto sin deducir las retenciones, por lo que exigirle el ingreso del gravamen determinado implicaría un enriquecimiento sin causa para el Fisco.

Cabe aclarar al contribuyente que, si bien la DGR cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, dicha información al consignar importes globales no resulta por si sola prueba suficiente para que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención, integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas.

Existe una correlación directa entre la operación sujeta a retención y la base imponible del tributo en cabeza del sujeto pasible, se debe establecer con precisión si en la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores, está incluida y declarada la operación que fue susceptible de retención y que por ende el tributo correspondiente a la misma ya fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir por el propio proveedor.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

D.P.N. JORGE CUSTINZO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Conforme lo establecido en el art. 6 de la RG (DGR) N° 23/02, sus modificatorias y complementarias, la retención debe practicarse al momento de efectuarse cada pago, situación que resulta conocida por el Agente, como así también él mismo conoce el momento en que se realizó la compra, locación y/o prestaciones de servicio; es que es al agente a quien corresponde la demostración de que el sujeto pasible de retención presentó su correspondiente Declaración Jurada en el impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo en que se efectuó por parte del Agente la operación de compra, locación y/o prestaciones de servicio; y consignó el contribuyente directo del impuesto al conformar las bases imponibles declaradas las operaciones sujetas a retención que se encuentran en discusión, e ingresó el saldo resultante en concepto de impuesto, con lo cual converge la satisfacción del tributo en cabeza de quien se verifica el hecho imponible.

En virtud de lo expuesto, cabe recordar que el agente de retención, 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 retiene y no ingresa los importes o cuando habiéndole correspondido, omite efectuar la retención 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.

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.

Consecuentemente, para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente es necesario demostrar que cada proveedor ingresó el impuesto en su justa medida, lo cual implica establecer que en los registros de ventas del proveedor se encuentra debidamente registrada la operación en cuestión, lo cual posibilita verificar que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores, se encuentra incluido y declarado el monto de la operación que fue susceptible de retención y que por ende el tributo correspondiente a la misma ya fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria.

Coincido con lo expuesto por la DGR en cuanto a que es responsabilidad del agente demostrar lo expuesto en el párrafo precedente. El artículo 120 del C.T.P., en su segundo párrafo, determina que los actos y resoluciones de la

Dr. JOSE ALBERTO
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante, en este caso al Agente de Retención.

El agente no ofrece prueba suficiente que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable.

Lo sostenido por el apelante remite a una cuestión de hecho y prueba (el ingreso del impuesto por parte del contribuyente), es decir que su mención no resulta suficiente para tenerla por acreditada. La actividad probatoria en contra de los

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

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

actos dictados por el fisco exige aportar prueba concluyente y contundente, lo cual no sucede en el presente caso.

En la etapa impugnatoria, la Autoridad de Aplicación dispuso la apertura a prueba, acto debidamente notificado. La prueba producida fue valorada por la DGR quien procedió a elaborar una nueva planilla determinativa, notificada junto con la Resolución que recurre. La DGR procedió a reevaluar la determinación de oficio respecto de aquellas operaciones efectuadas con sujetos pasibles que al momento del pago registran baja de oficio en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos (periodo 01/2013 a 11/14), y por los cuales se determinó retenciones considerando la alícuota del 10.5% y del 7.5% en virtud de lo establecido en el artículo 1 y el segundo párrafo del art. 4 de la RG (DGR) N° 3/2013; atento a que de la consulta al Sistema Informático de la DGR se pudo constatar que aquellos sujetos pasibles de retención recuperaron su condición de inscriptos, por lo que la división Determinación de Oficio procedió a practicar el ajuste a la determinación de oficio aplicando a la base de cálculo sujeta a retención la alícuota del 3.5% para operaciones de pagos efectuadas con contribuyentes locales de la Provincia o la alícuota del 1.75% para sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral con jurisdicción sede Tucumán o alta en esta provincia, lo que correspondió en su oportunidad intimar al cobro al agente por las retenciones omitidas que resulten una vez descontando los importes oportunamente declarados e ingresados por dichas operaciones; procediéndose a efectuar los ajustes correspondientes, conforme se expone en detalle de operaciones contenido en soporte óptico (CD) y se confecciona "Planilla Determinativa N° PD 3137-2017 – Acta de Deuda N° A 3137-2017 –Etapa Impugnatoria".

En su Recurso de Apelación no ofreció prueba alguna.

Es decir, el apelante, teniendo la oportunidad de probar el efectivo ingreso de las retenciones por parte de los contribuyentes principales (proveedores) en las etapas administrativas pertinentes, no lo hizo; no pudiendo de esa manera desligarse de sus deberes como Agente de Retención.

Respecto a los clientes sin sustento territorial, respecto de la documentación que se adjunta como anexo III, de la misma surge que el sujeto posee alta en la jurisdicción Tucumán. De acuerdo al informe obrante a fs. 130/131 se requirieron

justificaciones de las diferencias determinadas de acuerdo a lo normado por la RG (DGR) N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, las que fueron analizadas oportunamente. Respecto al sujeto identificado por el agente mediante Anexo III (fs. 222) de la constancia de inscripción – sistema padrón web adjunta a fs. 233, surge que la firma RX ASESORES SOC. DE RESP. LTDA. CUIT N° 30-61927874-3 registra alta en Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la Jurisdicción Tucumán en el Régimen de Convenio Multilateral a partir del 01/07/1997, de lo que resulta que el propio sujeto pasible de retención declara actividades en esta jurisdicción.

En lo que respecta a los intereses calculados, se intimó al agente el ingreso de los intereses resarcitorios, respecto de aquellas operaciones efectuadas con sujetos pasibles que al momento del pago registran baja de oficio y recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, calculados desde la fecha del vencimiento de la DDJJ del Agente hasta la fecha en la cual el sujeto recupera su condición de inscripto en el citado impuesto, conforme a “PANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° 3137-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCIÓN – ETAPA IMPUGNATORIA”.

Los mismos 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 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POBSE
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Concluyo entonces que en el caso debe dictarse la siguiente resolución: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **MEDICOS ASOCIADOS S.R.L.**, C.U.I.T. N° 30-56474082-5 en contra de la Resolución N° D 645/18 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 05 de Diciembre de 2018, y en consecuencia **DEJAR FIRME** la misma confirmando la “Planilla Determinativa N°: PD 3137-2017 – Acta de Deuda N° A 3137-2017- IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCION – ETAPA IMPUGNATORIA”, obrante a fojas 305/309, expediente N° 51236/376/D/2017; y la “Planilla Determinativa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 3137-2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria” obrante a fs. 310, expediente N° 51236/376/D/2017, 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:

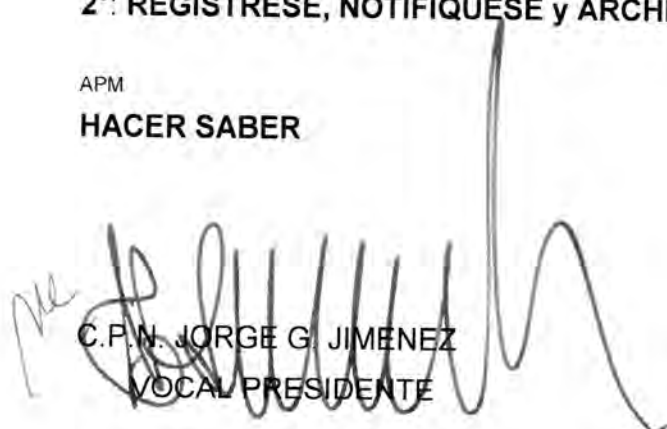
1°: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **MEDICOS ASOCIADOS S.R.L.**, C.U.I.T. N° 30-56474082-5 en contra de la Resolución N° D 645/18 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 05 de Diciembre de 2018, y en consecuencia **DEJAR FIRME** la misma confirmando

la "Planilla Determinativa N°: PD 3137-2017 – Acta de Deuda N° A 3137-2017-IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCION – ETAPA IMPUGNATORIA", obrante a fojas 305/309, expediente N° 51236/376/D/2017; y la "Planilla Determinativa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 3137-2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria" obrante a fs. 310, expediente N° 51236/376/D/2017, en atención a lo considerado.

2°: REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.-

APM

HACER SABER



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



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION