

**SENTENCIA N° 38 /2021**

**Expte. N° 655/926/2019**

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 10 días del mes de FEBRERO de 2021, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN**, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, el Dr. José Alberto León (Vocal), y C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **“TELEFÓNICA DE ARGENTINA S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN”**, Expediente Nro. 655/926/2019 (Expte. DGR Nro. 22.069/376/D/2015) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente TELEFÓNICA DE ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-63945397-5, presentó Recurso de Apelación -fs. 758/770 del Expte. N° 22.069/376/D/2015-, por medio de su apoderado Guillermo A. Lalanne, contra la Resolución N° D 304/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/10/2019, obrante a fs. 754/756 del Expte. N° 22.069/376/D/2015. En ella se resuelve RECHAZAR la impugnación interpuesta por la firma TELEFÓNICA DE ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-63945397-5, con domicilio en Avenida de Mayo N° 651, 3° Piso, Oficina 14, C.A.B.A., contra el Acta de Deuda N° A 2004/2018, practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención.

En primer lugar, el apelante alega que el actuar del Fisco provincial resulta erróneo al no haber dado participación a los contribuyentes principales de la determinación realizada. Sostiene que la D.G.R. debió integrar debidamente la relación jurídico-tributaria con los principales contribuyentes, los que eran claramente determinables, por lo cual, corresponde declarar la nulidad de la resolución interpuesta.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL

Por otra parte, aclara que el Fisco en ningún momento verifico -teniendo las facultades para hacerlo- si los sujetos respecto de los a cuáles no se realizaron las retenciones cumplieron con sus respectivas deudas tributarias. Entiende que corresponde a la D.G.R. realizar la verificación mencionada en sus registros informáticos, a fin de corroborar que los sujetos pasibles ingresaron el impuesto a ellos correspondientes.

Sostiene la inconstitucionalidad de la R.G. 23/02 debido a que la misma vulnera el principio de reserva de ley en materia tributaria. La emisión de la R.G. N° 23/02 por parte del Fisco provincial importa una violación al principio de la división de poderes. Expresa también, que el régimen de retención establecido por el Fisco provincial, resulta violatorio de los arts. 75 y 126 de la Constitución Nacional. Ello es así toda vez que la Dirección de Rentas ejerce su potestad tributaria fuera de los límites provinciales. Cita en este punto jurisprudencia para sustentar sus afirmaciones.

Agrega que el ajuste practicado por la Dirección General de Rentas resulta erróneo en tanto en el mismo se determinan retenciones supuestamente retenciones omitidas por operaciones celebradas con proveedores que declaran alícuota cero en la jurisdicción de Tucumán, por lo que solicita se deje sin efecto el ajuste practicado en relación a dichas operaciones.

Por último, aduce que a los efectos de la procedencia de aplicación de intereses resarcitorios por mora en cuanto a las retenciones omitidas, resulta esencial la existencia de culpa por parte del agente en relación a la dilatación del pago del tributo adeudado. Por ello, resulta errónea la pretensión del Fisco provincial en pretender cobrarle los intereses mencionados.

II.- A fs. 01/06 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.

Respecto del planteo de nulidad sostiene que el acto administrativo atacado se encuentra debidamente fundamentado, dado que en el mismo se explicita suficientemente -entre otros aspectos- la documentación tenida en cuenta y el motivo que origina la determinación impositiva practicada.

Por otra parte, en relación al pedido de integración al procedimiento de los sujetos

pone en cabeza del agente se vincula con el sistema de recaudación de los tributos en la fuente, por lo cual corresponde al agente la comprobación que los obligados principales ingresaron el tributo.

Respecto a la inconstitucionalidad de la RG 23/02 que reclamada, señala que no es el ámbito administrativo el adecuado para su planteo y tratamiento, por lo cual, el recurrente debe ocurrir ante la autoridad y mediante la acción jurisdiccional competente.

En relación a lo manifestado por el apelante sobre la improcedencia del ajuste en cuanto a las operaciones cebradas con contribuyentes que presentan alícuota cero (0) en el Convenio Multilateral, sostiene que la determinación realizada se ajusta estrictamente a la normativa regulatoria, por lo cual no resulta modificación a la determinación.

Por último, respecto a la improcedencia de los intereses resarcitorios, aduce que los mismos tienen un carácter resarcitorio, por lo que constituyen una indemnización debida al fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en al cancelación de sus obligaciones tributarias, debiendo rechazar el planteo del apelante.

III. A fs. 15 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 8/20, donde se tienen por presentadas las actuaciones, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

IV.- Confrontados los agravios expuestos por el apelante con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde entrar al análisis de los hechos para expedirse sobre la procedencia del planteo impetrado por el recurrente.

V.- En relación a lo planteado por el apelante en cuanto plantea la nulidad de lo actuado debido a la falta de integración en la determinación de oficio a los deudores principales del tributo, 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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. GUSTAVO JIMENEZ

acto irregular, cuando la irregularidad no trascienda en perjuicio de la defensa de la parte que la pide.

De acuerdo al análisis de las actuaciones obrantes, se observa que la resolución impetrada por la Autoridad de Aplicación satisface el requisito de motivación del acto administrativo, en tanto en la misma se explicita de manera clara las circunstancias de hecho y de derecho que llevaron a su dictado.

No resulta conducente el planteo de nulidad del acto administrativo cuando en el mismo surja la explicación de la causa que motivó su dictado, es decir la descripción de los hechos que dan origen al ajuste fiscal, la conducta que le es imputable al contribuyente y la normativa aplicable al caso.

Se observa que el acto discutido emana de autoridad competente, tiene sustento en los hechos y antecedentes que le sirven de causa, y se exteriorizó por instrumento idóneo.

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.

Conforme lo expresado precedentemente, resulta evidente que la resolución emitida por la Autoridad de Aplicación cumple con todos los requisitos previstos en el Código Tributario Provincial. En igual sentido se advierte que el Acta de Deuda impugnada, cumple con lo dispuesto en el art. 102° del CTP.

Atento a esto, el acto administrativo atacado se encuentra ajustado a derecho, resultando improcedente la nulidad planteada por el apelante. Por ello, corresponde rechazar los agravios del apelante en este punto.

**VI.-** En cuanto al planteo de inconstitucionalidad efectuado por el apelante, cabe expresar que el control de constitucionalidad de una norma legal es competencia exclusiva de los órganos judiciales.

Si bien el Art. 161 del C.T.P. establece: *"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"*, corresponde efectuar la aclaración que en el sistema constitucional argentino las

Sus alcances se circunscriben al caso concreto sobre el cual han recaído y no obligan sino en las causas para las cuales se han dictado.

La declaración de inconstitucionalidad de las normas legales es una atribución del Poder Judicial, y los cambios en la plataforma fáctica y jurídica de los casos, aun cuando fuesen mínimos, no autorizan al Poder Ejecutivo a extender los efectos del precedente judicial.

Por lo expuesto corresponde rechazar el agravio efectuado por el apelante en este punto.

**VII.-** Por otra parte, en relación a la falta de integración de los contribuyentes principales y de constatación por parte del Fisco provincial sobre el estado de deuda de los mismos, resulta pertinente aclarar que la relación jurídico-tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al Fisco -como sujeto activo- la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo.

Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la Ley, existen otros sujetos que, si bien son ajenos al hecho imponible, se encuentran obligados al pago del tributo en virtud de una disposición legal. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados "*responsables por deuda ajena*" (art. 29 C.T.P.), dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.

En virtud de esta solidaridad el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal como al solidario la totalidad de la deuda. Si el agente no cumple con el deber de retener, es responsable del ingreso del impuesto debido, pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

Lo dicho tiene sustento en los artículos 33 y 25 del C.T.P. que respecto a la responsabilidad de los agentes y los efectos de su relación solidaria con el obligado principal establecen: Art. 33: "*Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe*

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSÉ PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente (...)*". Los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Art. 25° del C.T.P. en los siguientes términos: "(...) 1. *La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo. 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 puede exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda.

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.

Se observa en autos que el Agente endilga a la Autoridad de Aplicación la verificación del ingreso del impuesto por parte de los proveedores a quienes no se habrían efectuado las correspondientes retenciones. Sin embargo, el Organismo Fiscal carece de la posibilidad de conocer si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las declaraciones juradas presentadas por los deudores principales, ya que lo que debe probarse es 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.

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente, es necesaria la acreditación que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido en su justa medida, lo cual implica desmostar:

- Que en los registros de ventas de los proveedores a los cuales se debió retener se encuentran debidamente incluidas las operaciones que integran la determinación efectuada.
- Que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores mencionados precedentemente se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptibles de retención.
- Que los tributos correspondientes a las Declaraciones Juradas

Si bien el Organismo Fiscal cuenta con un sistema que permite verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas por parte de los sujetos pasibles, dicha información solo consigna importes globales lo cual impide que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran la base imponible de las citadas declaraciones juradas, como así la efectiva cancelación del impuesto.

Conforme lo expuesto, corresponde aclarar que en el caso de autos no se demostró de manera alguna que el tributo adeudado por el agente fue ingresado por el deudor principal mediante la presentación y pago de sus declaraciones juradas del impuesto a título personal. Ante ello, corresponde rechazar el agravio efectuado por el apelante en este punto.

**VIII.-** En relación a lo aducido por el apelante en cuanto sostiene que en la determinación efectuada por el Fisco se encuentran incluidas operaciones con sujetos que presentan alícuota cero (0) en el Convenio Multilateral en la Provincia, ante lo cual la determinación efectuado por el Fisco se presenta errónea, cabe expresar que el recurrente efectúa su agravio sin acompañarlo con los medios probatorios suficientes que demuestren lo alegado, los que resultan fundamentales para dilucidar la controversia.

Por otra parte, el recurrente no efectúa alusión alguna a cuáles son las operaciones que el Fisco reclama mediante la determinación efectuada que encuadran dentro de lo alegado en este punto, impidiendo de esta manera realizar un análisis de la veracidad de lo expuesto en su escrito apelatorio. En consecuencia, corresponde desechar lo expresado por el apelante.

**IX.-** Por último, en lo que respecta a lo alegado por el apelante en cuanto sostiene que la improcedencia de aplicación de intereses resarcitorios, corresponde destacar que 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. ESTEBAN J. JIMENEZ

Según lo normado por el artículo 50 del C.T.P.: *“La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará 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.

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 ofrece prueba alguna que justifique o acredite esto.

**X.-** Por lo expuesto corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente TELEFÓNICA DE ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-63945397-5, contra la Resolución N° D 304/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/10/2019, 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 señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal Dr. **José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

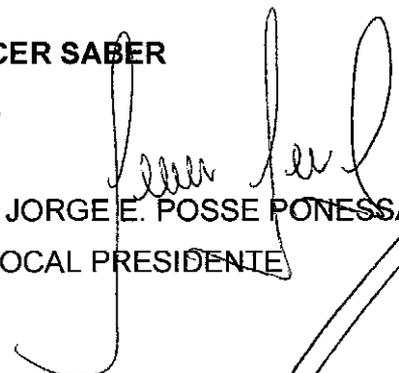
**RESUELVE:**

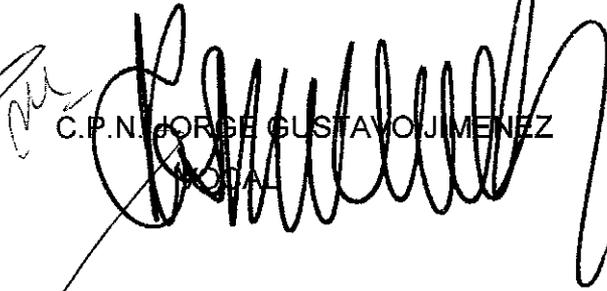
**1.- NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente TELEFÓNICA DE ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-63945397-5, contra la Resolución N° D 304/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 03/10/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y en consecuencia confirmar la misma, por los motivos expuestos en los considerandos precedentes.

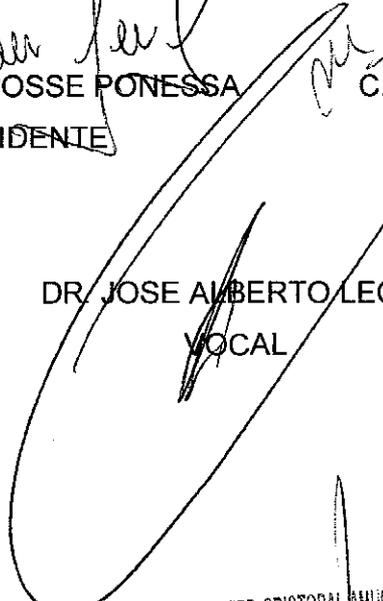
**2.- REGISTRAR, NOTIFICAR,** oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados, y **ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

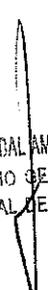
**S.S.**

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

  
C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

**ANTE MÍ**

  
Dr. JAVIER CRISTODAL ANUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

