

SENTENCIA Nro. 228 117

Expte. N° 735/926-2016  
N° 36.616/376-D-2014 (DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...12... días del mes de ...*Junio*... de 2017, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), para tratar el expediente caratulado “MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 735/926-2016 y N° 36.616/376-D-2014 (DGR)” y;

**CONSIDERANDO:**

Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación (fs.610 a 630 Expte N° 36.616/376-D-2014 DGR) en contra de la Resolución N° D 210/16 y constituyó domicilio especial (art.114° CTP).

Que la Autoridad de Aplicación contestó los fundamentos del apelante (art.148° CTP), tal como surge de autos.

Que en su presentación el contribuyente plantea la nulidad de la resolución por falta de motivación del acto administrativo y por la falta de verificación por parte de la Autoridad de Aplicación si existió ingreso directo del Impuesto de manera previa a hacer valer la responsabilidad solidaria.

Que el principal agravio del contribuyente es que la Autoridad de Aplicación no tuvo en cuenta las pruebas (certificaciones contables por ejemplo) aportadas en oportunidad de recurrir el Acta de Deuda debido a que las consideró insuficientes por tratarse de simples testimonios profesionales a través de un informe técnico. Considera esto como arbitrario y consecuentemente nulo.

Indica que la DGR sólo puede reclamar deuda al Agente de Retención en virtud de los incumplimientos imputables a los contribuyentes

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

San Martín 362, 3° Piso, Block 2

Expte 735/926/2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 1 de 10

Indica que el Agente de Retención sólo debe responder en el caso de que los contribuyentes (obligados por deuda propia) no ingresen el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en su justa medida. Sostiene que la Autoridad de Aplicación ha omitido constatar previamente en ejercicio de sus facultades de fiscalización, si el impuesto cuyo ingreso se reputa omitido por la compañía ha sido ingresado en forma directa por los propios contribuyentes (sujetos pasibles de retención).

Solicita en consecuencia se cite a integrar el procedimiento a los clientes de Molino Cañuelas que intervinieron en las operaciones objeto del ajuste fiscal detallados en la documentación aportada por la empresa y en los listados que como prueba fueran adjuntados en su impugnación.

Solicita además se libre oficio a los clientes involucrados en el ajuste a fin de que informen si llevan contabilidad de sus operaciones, si registran en sus libros las operaciones que los vinculan con la citada empresa informando detalle de las mismas, si son contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos Tucumán, si presentaron sus declaraciones juradas del Impuesto con detalle de los pagos de las mismas, si poseen saldo a favor, si tienen constancias de reducción de alícuotas, etc.

Finalmente solicita se haga lugar a la prueba ofrecida, a la nulidad planteada; en subsidio se haga lugar a la improcedencia total del reclamo dejando íntegramente sin efecto la totalidad del ajuste practicado; en subsidio se ordene a la DGR que rectifique la determinación de oficio.

En su responde, la Dirección General de Rentas (fs. 1/14 Expte. N° 735/926-2016) sostiene que el agente no ha logrado probar el hecho concreto en cuanto que el obligado principal ingresó el tributo en su justa medida, por lo que no logró quedar liberado de la obligación del impuesto no retenido.

Remarca que en éste caso particular la firma no presentó en la etapa administrativa ni en la impugnatoria ni en la presente etapa recursiva, la documentación que permita verificar que los sujetos no retenidos han ingresado en su correcta medida el Impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente a aquellas operaciones en las que la firma omitió retener, demostrando así el

DR. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

ingreso del tributo y la ausencia de evasión impositiva respecto de dichas operaciones.

Sostiene que el agente no presentó la documentación suficiente y necesaria que permita liberarlo de la responsabilidad solidaria que preceptúa el Código Tributario Provincial, no resultando válida la pretensión de trasladar al fisco la carga probatoria.

A la luz de lo descripto se observa claramente que la cuestión sometida a debate está centrada en la prueba y su valoración que según el contribuyente omitió la Autoridad de Aplicación, razón por la que – en ésta instancia- será meritado.

Las presentes actuaciones versan sobre una determinación efectuada a MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. por incumplimiento de sus obligaciones como Agente de Retención por retenciones no practicadas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los sujetos pasibles con quienes celebró operaciones comerciales sujetas al régimen instituido por la RG N° 23/02, sus modificatorias y complementarias.

Que el recurrente sostiene la ausencia de verificación a los proveedores de su mandante y que a raíz de ello no se constató que aquellos no ingresaron el impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente. Indica que solo así, podrá responsabilizarse al contribuyente como solidariamente responsable con el obligado principal.-

Considera este Tribunal que pesa en cabeza del agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo sin posibilidad de trasladarlo a la Autoridad de Aplicación, quien si bien puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas presentadas 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. Es justamente dicho extremo el que debe acreditarse para liberarse de la responsabilidad solidaria que le cabe. Y ello hace a la pertinencia de la prueba, porque de nada sirve verificar la presentación y pago de la declaración jurada sino se expresan los extremos indicados.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Villegas, Héctor B.: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", T. I, pag. 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 y abonar la retención, no desvinculó al principal deudor, de asumir el pago del tributo por un hecho propio y ajeno al agente de retención.

Tiene dicho la jurisprudencia local que : " La obligación de realizar e ingresar la percepción o retención del impuesto al Fisco recae en cabeza del sujeto designado como agente de retención o percepción -con responsabilidad solidaria, en caso de omisión- y no sobre el realizador del hecho imponible, pues no se trata de su propio dinero sino del de terceros. Así se ha dicho que "son deberes de los agentes de retención, además de practicarla, los siguientes 1) extender una constancia de retención al sujeto retenido; 2) informar al Fisco periódicamente de las retenciones practicadas, sus montos y los sujetos que las soportaron; 3) ingresar tempestiva y regularmente tales sumas al Fisco" (García Vizcaíno Catalina, "Tratado de derecho tributario", pág. 635, Ed. Abeledo Perrot). El agente de retención o percepción no puede quedarse con el dinero del tercero, en tanto no recauda para sí sino para el Fisco. Las sumas retenidas o percibidas no le pertenecen bajo ningún concepto a su parte. Por el contrario, son de propiedad del Organismo fiscal, imputables al impuesto en cuestión.- Dres. Acosta- Bejas Sent Nro. 506 Fecha Sentencia: 29/09/2016

Que la debida constatación de este extremo (el ingreso del tributo en su justa medida) resulta imprescindible para dictar un acto administrativo válido, ya que "la

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
San Martín 362, 3º Piso, Block 2

Expte 735/926/2016  
San Miguel de Tucumán

Tel. 0381-4979459 Página 4 de 10

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 I°).

Se observa en autos que 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.

De igual modo y siendo que este Tribunal cuenta con facultades para receptor y aplicar la jurisprudencia emitida por la Suprema Corte (art. 161 Ley 5121), se tienen en cuenta los precedentes jurisprudenciales explayados en los casos "Farías" y "Bercovich".-

En estos fallos se expresó que "...si ambos son sujetos pasivos en forma solidaria de la relación jurídica tributaria, no parece descaminado lo resuelto por el pronunciamiento en recurso, en tanto el reproche consiste en que no se ha dado participación en el procedimiento oficioso de determinación impositiva a los principales contribuyentes" (C.S.J.T., en autos: JOSE FARIAS E HIJOS S.R.L. C/GOBIERNO DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN -D.G.R.- S/ NULIDAD/REVOCAION Sentencia Nro. 1316/08 Fecha: 22/12/2008)

En "Bercovich", la Corte tucumana concluyó que la situación descripta se corresponde con el ordenamiento tributario provincial, ya que el art. 31 de la Ley N° 5121(hoy art. 33 texto consolidado Ley N° 8240) dispone que el agente de recaudación es único responsable ante el Fisco, una vez efectuada la recaudación, mientras que si no la realiza, responde solidariamente con el deudor a título propio.

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

Aclarada la necesidad de acreditación por parte del agente, resulta necesario individualizar que debe hacerlo mediante la producción de prueba que resulte pertinente.-

Dispone el art. 300 del CPCCT de aplicación supletoria respecto a la pertinencia y admisibilidad de la prueba que la misma deberá recaer sobre los hechos contradichos o de justificación necesaria, y que fuesen conducentes para la resolución de la causa. La prueba pertinente es la que acredita los hechos alegados, controvertidos, y conducentes. La pertinencia hace a la congruencia que debe existir entre el relato fáctico y el objeto de la prueba, consiste en la correspondencia entre los datos que la prueba tiende a proporcionar y los hechos sobre que versa el objeto probatorio. Es una noción relacionada con la idoneidad de la prueba. La pertinencia del hecho por probar se refiere a la existencia de alguna relación lógica o jurídica entre éste y el expediente. Parece obvio que sólo los hechos que constituyen el fundamento de la pretensión o excepción deben ser probados. Se trata ello de la aplicación de los principios del objeto de la prueba. (Couture E. Fundamentos del Derecho Procesal Civil, p. 238).- De allí que siendo el Tribunal el encargado de meritar la pertinencia de la ofrecida por el agente, seguidamente nos pronunciaremos sobre ella, rechazándola cuando la impertinencia resulte notoria o manifiesta ("Código Procesal Civil y Comercial de Tucumán", Bourguignon- Peral, Tomo I- B, Edit. Bibliotex, Bs. As. pág. 1225 y sig.).

En el caso particular MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. ofreció prueba informativa, documental y testimonial. Respecto de la primera solicitó se oficie a los proveedores involucrados en la determinación practicada mediante "ACTA DE DEUDA N° A 660-2014 -ETAPA IMPUGNATORIA" a fin de informar si presentaron las declaraciones juradas e ingresaron el impuesto sobre los ingresos brutos de los periodos fiscales 01 a 12/2010, y si se computaron o no retenciones en los periodos indicados.

En afán de garantizar al contribuyente su pleno derecho de defensa y conjugando esta garantía con las facultades con que cuenta el Tribunal de indagar en busca de la verdad objetiva indicada precedentemente, sostenemos que la prueba

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
San Martín 362, 3° Piso, Block 2

propuesta resulta admisible pero insuficiente para liberar de responsabilidad al agente porque como ya se explicó es necesario conocer no solo la presentación y pago de las declaraciones juradas por parte de los proveedores que conforman la determinación impositiva sino además y fundamentalmente si las operaciones comerciales celebradas con MOLINO CAÑUELAS SACIFIA sujetas a retención integran la Base Imponible del Impuesto declarado y se vinculan al mes de su registración. Es allí donde reposa la necesaria acreditación por parte del agente para eximirse de responsabilidad.

La información indicada, debe ser fidedigna a los efectos de la valoración por parte de éste Tribunal. A tal fin deberá presentarse Certificación Contable expedida por Profesional independiente y legalizada por el Consejo Profesional en Ciencias Económicas respectivo, emitida conforme con lo dispuesto por las normas incluidas en la Sección VI de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE y de las Resoluciones pertinentes del Consejo Profesional de que se trate.

Respecto de la prueba testimonial donde el agente solicita que se cite a los clientes de Molino Cañuelas que intervinieron en las operaciones objeto del ajuste fiscal a fin de que comparezcan a manifestar si los mismos han abonado directamente el IIBB por los períodos fiscales 01 a 12/2010; estima este Tribunal que dicha prueba resulta improcedente ya que la mera declaración de testigos no resulta pertinente para acreditar pagos, resultando dicho extremo subsumido en la prueba informativa a rendirse.

En consecuencia, este Tribunal, en procura de obtener la verdad objetiva material, dispondrá abrir a prueba el presente acogiendo la prueba informativa ofrecida por MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. en la etapa de impugnación y reiterada en su escrito recursivo.

Acorde fuera expuesto, en los oficios a librarse deberá requerirse a los proveedores la información que se detalla respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. en los períodos: fiscales 01 a 12/2010:

1. Fecha de emisión, Tipo y Número de Comprobante de

ventas.

C.P. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

2. Importe neto gravado, IVA discriminado e importe total facturado.

3. Folio y mes de Registración del Libro IVA Ventas o Subdiario de ventas respectivo. De tratarse de sujetos obligados a llevar Registros contables, indicar además folio de registración del Libro Diario General.-

4. Si se practicaron sobre las operaciones indicadas retenciones del Impuesto sobre los ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán.-

5. Si las mismas integran la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por cada periodo y se vinculan al mes de su registración.-

6. Fecha de presentación y pago de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos donde se encuentran comprendidas.-

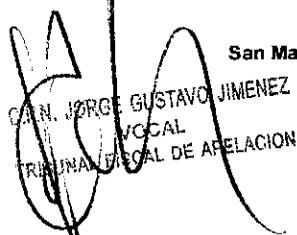
La información deberá presentarse mediante Certificación Contable expedida por profesional independiente y legalizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas respectivo, emitida conforme con lo dispuesto por las normas incluidas en la Sección VI de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE y de las Resoluciones pertinentes del Consejo Profesional de que se trate, debiéndose adjuntar el detalle de las operaciones mediante soporte óptico (CD).-

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1. TENER** por presentado en tiempo y en forma el Recurso de Apelación interpuesto, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación

**2. DIPONER LA APERTURA A PRUEBA DE LA PRESENTE** por el término de **veinte días**. En consecuencia **A LA PRUEBA INFORMATIVA**: librense los oficios a los proveedores que resultan comprendidos en la determinación



DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

efectuada mediante "ACTA DE DEUDA N° A 660-2014 -ETAPA IMPUGNATORIA", quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con MOLINO CAÑUELAS S.A.C.I.F.I.A. en los periodos fiscales 01 a 12/2010: 1. Fecha de emisión, Tipo y Número de Comprobante de ventas. 2. Importe neto gravado, IVA discriminado e importe total facturado. 3. Folio y mes de Registración del Libro IVA Ventas o Subdiario de ventas respectivo. De tratarse de sujetos obligados a llevar Registros contables, indicar además folio de registración del Libro Diario General. 4. Si se practicaron sobre las operaciones indicadas retenciones del Impuesto sobre los ingresos Brutos de la Provincia de Tucumán. 5. Si las mismas integran la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por cada periodo y se vinculan al mes de su registración. 6. Fecha de presentación y pago de las declaraciones juradas del impuesto sobre los ingresos brutos donde se encuentran comprendidas.

La información deberá presentarse mediante Certificación Contable expedida por profesional independiente y legalizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas respectivo, emitida conforme con lo dispuesto por las normas incluidas en la Sección VI de la Resolución Técnica N° 37 de la FACPCE y de las Resoluciones pertinentes del Consejo Profesional de que se trate, debiéndose adjuntar el detalle de las operaciones mediante soporte óptico (CD).- Los oficios deberán ser confeccionados y diligenciados por el interesado. **A LA PRUEBA TESTIMONIAL:** Atento las razones expuestas en los Considerandos y encontrándose suficientemente plasmada en la prueba informativa la información necesaria, NO HA LUGAR -

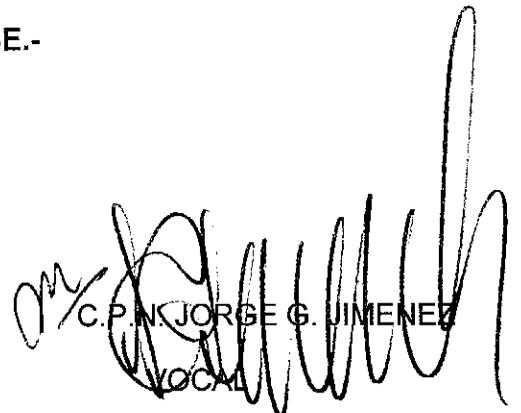
**3. REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVESE.-**

MVG

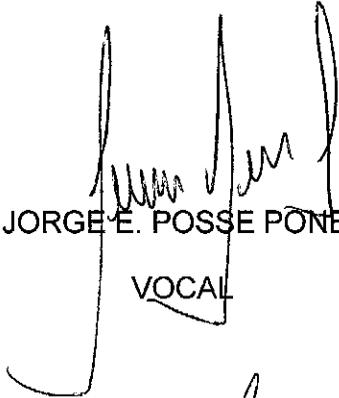
**HAGASE SABER**

DR. JOSE ALBERTO LEON

VOCAL PRESIDENTE



C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA

VOCAL

**ANTE MI**

Silvia Marcela Meneghello



Dr. Jorge E. Posse Ponessa  
Vocal  
Tribunal Fiscal de Apelación Tucumán