

SENTENCIA N° 625/17

Expte. N° 496/926/2016 (20936/376/D/2011-DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 09 días del mes de Noviembre 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, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado “CHIMALE S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION – Expediente N° 496/926/2016 (Expte Nro. 20936/376/D/2011 DGR)” y;

**CONSIDERANDO:**

Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación (fs. 568/572) en contra de la Resolución N° D 27/15, y constituyó domicilio especial (art. 114° C.T.P.).

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

Que el principal agravio del contribuyente radica en la falta de valoración de las pruebas aportadas en el escrito impugnatorio. Sostiene que la posición adoptada por la Autoridad de Aplicación vulnera principios y garantías constitucionales ya que la Administración debe buscar siempre la primacía de la “verdad jurídica objetiva”.

Afirma que la Resolución impugnada peca de arbitraria por cuanto se desestimó, sin argumento válido alguno la citación de los terceros contribuyentes, obligados directos al pago del tributo. Y es precisamente esa prueba la que resulta relevante en la búsqueda de la indicada verdad jurídica objetiva.

Sostiene que la misma situación de arbitrariedad se desprende con respecto a la prueba pericial contable ofrecida, ya que la misma fue desestimada por considerarla improcedente.

Indica que el agente de retención solo responderá ante la condición o supuesto en que el obligado por deuda propia (contribuyente) no ingresara el impuesto en su justa medida, en tanto el mismo resulte alcanzado por el hecho imponible. Dice que esta situación no fue verificada previamente por la Dirección General de Rentas ya que en ningún caso dio intervención al responsable por deuda propia y de ese modo se vulnera el debido proceso y el derecho de defensa. Pide en consecuencia se cite a integrar el procedimiento a los responsables por deuda propia detallados en la documentación contable aportada por la Empresa y en el listado que como prueba fuera adjuntado con la impugnación. Sostiene que este planteo es realizado en resguardo de las garantías constitucionales.

Afirma 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 artículo 48 de la ley 4537, en tanto fue emitido en violación a las formas esenciales del proceso.

En su responde, la Dirección General de Rentas (fs. 1/7 del expediente de marras) sostiene que se ha valorado la prueba instrumental ofrecida por el contribuyente. Afirma sin embargo, la ausencia de prueba suficiente que acredite que las operaciones invocadas por el impugnante se encuentran fuera del marco territorial alcanzado por el artículo 33 de la ley 5121 (tv.).

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 esta instancia- será meritado.-

Las presentes actuaciones versan sobre una determinación efectuada a CHIMALE S.R.L. 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 Resolución General 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 omitieron ingresar el impuesto sobre los ingresos brutos correspondiente. Indica que solo así, podrá


DR. JAYE ALBERTO LEON  
F. 1/7 DEL EXPEDIENTE DE MARRAS

1

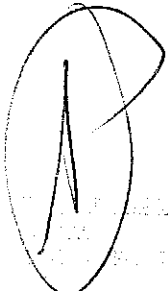
DR. CARLOS JIMENEZ

responsabilizarse al contribuyente como solidariamente responsable con el obligado principal.

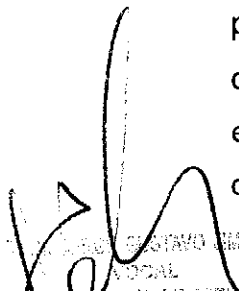
Considera este Tribunal que pesa en cabeza del agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo sin posibilidad de trasladarlo a la Autoridad de Aplicación, quien si bien puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasibles del impuesto, carece 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.



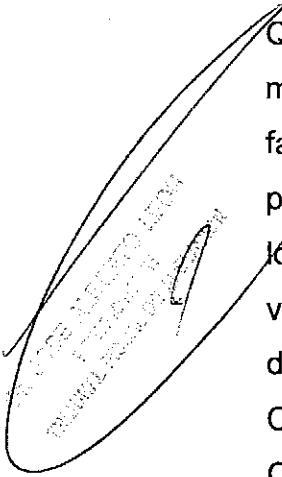
Villegas, Héctor B.: "Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", T. I, pag. 231, al abordar el tema de los responsables solidarios, manifiesta que "si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. 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 ya 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 dicha 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 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 al haberse 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/REVOCAACION Sentencia Nro. 1316/08 Fecha: 22/12/2008)

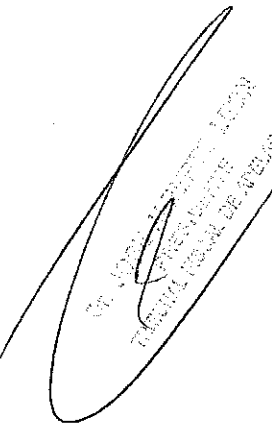
En “Bercovich”, la Corte tucumana concluyó que la situación descrita se corresponde con el ordenamiento tributario provincial, ya que el art. 31 de la Ley N° 5121(hoy art. 33 texto consolidado Ley N° 8240) dispone que el agente de recaudación es único responsable ante el Fisco, una vez efectuada la recaudación,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

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

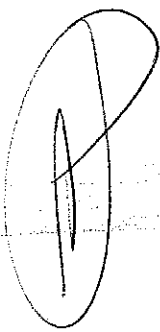
Dispone el art. 300 del CPCCT de aplicación supletoria respecto a la pertinencia y admisibilidad de la prueba que la misma deberá recaer sobre los hechos contradichos o de justificación necesaria, y que fuesen conducentes para la resolución de la causa. La prueba pertinente es la que acredita los hechos 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 CHIMALE S.R.L. ofreció prueba documental, informativa y pericial contable.

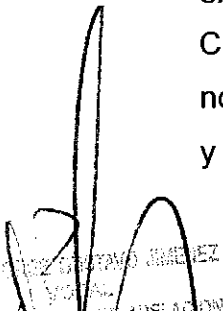
Respecto de la primera se refiere a las constancias obrantes en los presentes actuados. Respecto a la prueba informativa solicitó se oficie a los proveedores involucrados en la determinación practicada mediante "ACTA DE DEUDA N° A 1848-2012" a fin de informar si la firma Chimale S.R.L. les practicó retención de ingresos brutos entre los meses de 1/08 a 12/09 inclusive; en caso negativo indicaran la razón por la que no se le practicó la retención, si ingresaron el gravamen computando las retenciones no efectuadas por Chimale S.R.L.; y además que informe en todos los casos si los servicios prestados o bienes vendidos a la firma Chimale S.R.L. se realizaron y/o tuvieron algún sustento territorial en la Provincia de Tucumán, y/o se concretaron las prestaciones o adquisiciones fuera de esta jurisdicción.



En el 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 propuesta resulta admisible pero no suficiente 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 CHIMALE S.R.L. 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 este 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 pericial contable, estima este Tribunal que encontrándose contenida en la prueba informativa toda la información necesaria, y careciendo a la fecha este Órgano de peritos oficiales para llevarla adelante, será rechazada.

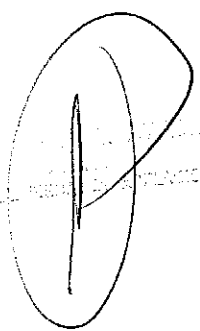
En consecuencia, este Tribunal, en procura de obtener la verdad objetiva material, dispondrá abrir a prueba el presente acogiendo la prueba informativa ofrecida por CHIMALE S.R.L. en la etapa de impugnación y reiterada en su escrito recursivo, recalcando que hasta tanto el Tribunal cuente con un listado de peritos contadores públicos nacionales, la prueba pericial contable será suplida con aquella del modo en que sigue.

En consecuencia, este Tribunal dispondrá abrir a prueba el presente acogiendo la prueba informativa ofrecida por CHIMALE S.R.L. 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 CHIMALE S.R.L. en los períodos: fiscales 01/2008 a 12/2008, 01/2009 a 12/2009:

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

ESTADO LIBRE Y SOBERANO DE TUCUMÁN  
GOBIERNO PROVISORIO  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION TUCUMÁN



12/11/2009  
GUSTAVO J. JUREZ  
FISCAL

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:**

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

**2º: DIPONER LA APERTURA A PRUEBA DE LA PRESENTE** por el término de **veinte días. En consecuencia A LA PRUEBA INFORMATIVA:** líbrense los oficios a los proveedores que resultan comprendidos en la determinación efectuada mediante "ACTA DE DEUDA N° A 1848-2012", quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con CHIMALE S.R.L. en los períodos fiscales 01/2008 a 12/2008 y 01/2009 a 12/2009: 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



JUSTINO JIMENEZ



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 PERICIAL CONTABLE** atento a las razones expuestas en los considerandos y encontrándose suficientemente plasmada en la prueba informativa la información necesaria. NO HACER LUGAR.

**3º- REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVASE.-**

S.CH.

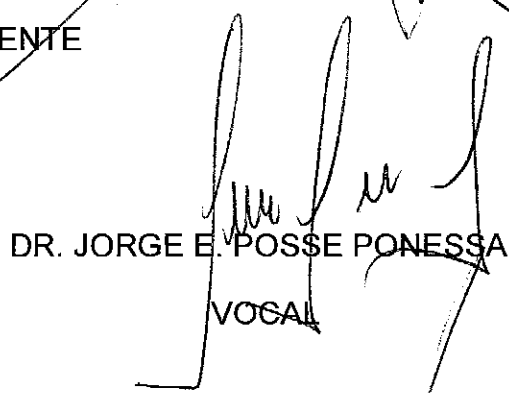
**HAGASE SABER**



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL PRESIDENTE



C. N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

**ANTE MI**

Silvia Marcela Meneghello



Dr. JAVIER CRISTOBAL ALUCHASTEGUI  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION