

SENTENCIA N° 01 /18

Expte. N° 604/926/2017

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.....<sup>5</sup>..... días del mes de ~~Febrero~~ de 2018, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, del Dr. José Alberto León (Vocal) y del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado "CITRUSVIL S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 604/926/2017 (Expte. N° 21371/376/D/2012 (D.G.R.)

#### CONSIDERANDO:

Que el contribuyente presentó Recurso de Apelación, a fs. 1535/1539 del expte DGR 21371/376/D/2012, en contra de la Resolución N° D 431/17, 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 deviene nula por vicios en el procedimiento por cuanto no se abrió a prueba, desestimándose, 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.-

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.- Pide en consecuencia se produzca la prueba que fuera ofrecida en la etapa impugnatoria.-

En su responde, la Dirección General de Rentas (fs. 01/04 del expediente de marras) sostiene que se ha valorado la prueba instrumental ofrecida por el contribuyente. Tan cierto es ello que surge de la Resolución atacada que se hizo lugar parcialmente a la impugnación, valorándose la documental ofrecida.

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 meritudo.-

Las presentes actuaciones versan sobre una determinación efectuada a CITRUSVIL S.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 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 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.

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 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 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.

Resulta aclarada de esa manera la necesidad de acreditación por parte del agente.

En el caso particular CITRUSVIL S.A. ofreció prueba documental e informativa (que fueron ofrecidas en su escrito de impugnación). Pidió se notifique a los contribuyentes detallados en las planillas anexadas en esa oportunidad a fin que informen si su mandante le realizó retenciones, la razón de por qué no se les



efectuó retención en su caso, si han pagado el impuesto sobre los Ingresos Brutos y si los servicios fueron realizados o tuvieron sustento territorial en esta jurisdicción.

En el afán de garantizar al contribuyente su pleno derecho de defensa, sostenemos que la prueba propuesta resulta admisible.

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.

En consecuencia, este Tribunal dispondrá abrir a prueba el presente acogiendo la prueba ofrecida por CITRUSVIL S.A. en un todo de acuerdo con lo expresamente solicitado por el apelante, 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 CITRUSVIL S.A. en períodos 11 y 12/2007:

1. Si Citrusvil S.A. les practicó retenciones de Ingresos Brutos
2. Si Citrusvil S.A. no les retuvo, indicar la razón.
3. Si habiendo correspondido la retención, ingresó el gravamen computando las retenciones no efectuadas por Citrusvil S.A.
4. Si los servicios prestados o bienes vendidos a Citrusvil S.A. se realizaron y/o tuvieron sustento territorial en esta Provincia o se concretaron fuera de esta jurisdicción.

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).

Dr. Jorge Alberto León  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. Jorge Alberto León  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. Jorge Alberto León  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por ello,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1º: TENER** por presentado, en tiempo y forma, recurso de apelación en contra de la Resolución N° D 431/17 dictada 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:** librense los oficios a los proveedores que resultan comprendidos en la determinación efectuada mediante "ACTA DE DEUDA N° A 748-2012 – ETAPA IMPUGNATORIA", quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con CITRUSVIL S.A. en periodos 11 y 12/2007: 1. Si Citrusvil S.A. les practicó retenciones de Ingresos Brutos; 2. Si Citrusvil S.A. no les retuvo, indicar la razón; 3. Si habiendo correspondido la retención, ingresó el gravamen computando las retenciones no efectuadas por Citrusvil S.A.; y 4. Si los servicios prestados o bienes vendidos a Citrusvil S.A. se realizaron y/o tuvieron sustento territorial en esta Provincia o se concretaron fuera de ésta jurisdicción.

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.

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

M.F.L.

**HAGASE SABER**

JUSTINO JIMENEZ  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL PRESIDENTE

  
C.P.N. JORGE G. JIMENEZ  
VOCAL

  
DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

**ANTE MI**  
Silvia Marcela Meneghello  
