

SENTENCIA Nro. 96 /18

Expte. N° 70/926-2017 (27574/376-D-2015 DGR)

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...⁰⁹... días del mes de ...^{Abril}... 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, el Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado **BULACIO ARGENTI SA S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 70/926-2017 (27574/376-D-2015 DGR)** y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. José Alberto León.

Seguidamente los Sres. Vocales se plantean las siguientes cuestiones:

¿Es ajustada a derecho la Resolución N° D 334/16? ¿Qué pronunciamiento corresponde dictar?

El Dr. José Alberto León dijo:

I- Que a fs. 454/459 el contribuyente BULACIO ARGENTI S.A., a través de su apoderada CPN Margarita M. Sabeh de Pijuan, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 334/16 de la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, de fecha 16.12.2016 obrante a fs. 448/452. En ella se resuelve "HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación incoada por la Sra. Agustina Pérez Taboada, en carácter de apoderada de la firma BULACIO ARGENTI S.A., C.U.I.T. N° 30-51764452-4, conforme se acredita a fojas 409/410 de las presentes actuaciones, con domicilio en Ruta Nro. 302-Km 8- Cevil Pozo - Provincia de Tucumán, en contra del Acta de Deuda N°A 612-2015 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención,

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

confirmándose la misma según Planilla Determinativa denominada: "Planilla Determinativa- Acta de Deuda N°A 612-2015 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria", que obra a fs. 429/430, la cual forma parte integrante del presente acto, conforme a los considerandos que anteceden y; "DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 612-2015, instruido por configuración de la infracción prevista en el artículo 86 inciso 1. del Código Tributario Provincial, conforme a los considerandos que anteceden".

Que en cuanto a la oportunidad de presentación del Recurso de Apelación se observa que el mismo fue presentado en tiempo y forma.

En su Recurso de Apelación, el contribuyente plantea bajo el título "Sujetos que no desarrollan actividad en Tucumán" alude a que la firma explotaba campos en Santiago del Estero, según contratos de arriendo adjuntados en la etapa impugnatoria, aseverando que aportaron las pruebas respectivas. Asimismo sostiene que muchas operaciones no tienen sustento territorial en Tucumán, atento a que el proveedor no está localizado en esta provincia o bien el servicio no se presta aquí, citando como ejemplo los servicios agropecuarios prestados en Santiago del Estero.

Que bajo el acápite: "compras a sujetos excluidos por nómina" el apelante reiterando lo ya argumentado en la etapa impugnatoria, se agravia por cuanto sostiene que Bulacio Argenti S.A., compró una cosechadora a la firma INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A. – sujeto amparado por lo establecido en la RG (DGR) N° 32/2011 – entregando el importe de pago a la firma Zafra S.A., pero que el destinatario real del pago era Industrias John Deere Argentina S.A., habiendo adjuntado la respectiva documentación respaldatoria.

Que en el título "Operaciones de compras de inmuebles" alega conforme lo ya sostenido en la impugnación que, los pagos de operaciones de compra de inmuebles se encuentran excluidos de la regulación bajo análisis, en atención a que la RG (DGR) N° 23/2002 habla genéricamente de compra de bienes, y dadas

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

JORGE GUERRA JIMENEZ
2017-11

las particularidades que tienen los inmuebles, la retención sobre estas operaciones requería una apreciación especial en la norma. Que asimismo concluye que la venta de inmuebles por parte de personas físicas no se encontraría alcanzada con el gravamen.

Sostiene que la R.G. (D.G.R.) N° 23/2002 no incluye a las locaciones de inmuebles, por lo que la firma recurrente no estaría incluida en las previsiones de la R.G. (D.G.R.) N° 31/2011.

Bajo al título "Prestamos de Confianza" asevera que existen operaciones que no estarían alcanzadas con la retención de Ingresos Brutos por ser ajenas a la definición de hecho alcanzado con el régimen; afirmando que no obstante ello una situación especial se plantearía con las firmas GANADERA CABURE S.A., CALCHAQUINA S.A., LAS REJAS S.A. y SOMA S.A.; con quienes los préstamos fueron efectuados en un negocio de confianza. Que concluye alegando que la retención aplica solamente para pagos de bienes y prestaciones de servicios, encontrándose los préstamos fuera del objeto de la norma.

La firma recurrente alega que no es solidariamente responsable con el principal obligado y arguye que la Administración pretendería que ingrese retenciones que no realizó, lo cual resultaría inadmisibles, concluyendo que resulta arbitrario que el Fisco 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, sostiene que 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.

El recurrente sostiene que la solidaridad es subsidiaria, exponiendo que existen dos tipos de obligaciones: la del contribuyente que responde como sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria y la del responsable que responde por una carga pública impuesta por la Administración a la que suplanta en la función de recaudación, siendo la primera de ellas una obligación principal, y la segunda una obligación subsidiaria cuya existencia y magnitud dependen de la primera.

JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIONES

Siguiendo ese orden de ideas, justamente por ese carácter subsidiario opera el beneficio de exclusión de la solidaridad que en el agente de retención aparece con las exigencias de acreditar que el contribuyente ha pagado el gravamen; y que ese deber es de cumplimiento imposible en virtud del secreto fiscal amparado por el artículo 110 del Código Tributario Provincial.

Citando jurisprudencia aplicable al caso, y en el mismo punto de agravio el apelante indica que del expediente no surge que la Autoridad de Aplicación hubiera verificado a los principales obligados para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida a su mandante como responsable solidario.

Ofrece prueba documental consistente en: las constancias obrantes en las etapas anteriores, la inspección y la impugnación a la determinación original.

Ofrece prueba informativa y prueba pericial contable solicitando se proceda a la apertura a prueba.

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

En su responde, la DGR sostiene que según el informe del Departamento Revisión y Recursos, obrante a fs. 431/434 de autos, el agente se domicilia en esta jurisdicción, por lo cual a prima facie todas las operaciones realizadas por el mismo serían efectuadas por sujetos que tienen actividad en esta provincia; y que por ende tienen sustento territorial en ésta, aclarándose que el responsable no aportó la documentación suficiente que acredite sus dichos en la etapa fiscalizadora como así tampoco en la etapa impugnatoria, siendo la mencionada etapa la instancia oportuna para ofrecer la prueba que intenta valerse (artículo 98 Código Tributario Provincial).

Que resulta oportuno reiterar que según surge de la documental a fs. 331/372, no se constata que las prestaciones de servicios se hayan realizado en otra jurisdicción distinta a Tucumán; asimismo la documentación aportada para el

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

sujeto Casa Fenk SACIFI (fs. 89/92 y 266/269), resulta ser insuficiente puesto que no se puede vislumbrar quien soporta el gasto de flete por la operación cuestionada.

Señala que en la presente determinación se consideraron operaciones llevadas a cabo por sujetos que se encuentran al amparo del Régimen de Retención establecido por la RG N° 23/02, sus modificatorias y complementarias, atento a que los mismos efectúan actividades en nuestra jurisdicción.

En relación al agravio formulado bajo el título "Compras a sujetos excluidos por nomina", debe reiterarse aunque le agravie al apelante que, teniendo presente la documentación obrante a fs. 94/96 y 292/297 de autos, el Departamento Revisión y Recursos informa que la firma INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A., no tiene ninguna operación incluida en la determinación de oficio practicada con saldo a ingresar por retención omitida, por lo que deviene en abstracto el tratamiento de la cuestión planteada.

Con respecto a los llamados "prestamos de confianza", conforme surge del análisis de la documentación aportada por el agente en la instancia impugnatoria se concluyó que el mismo no logró desvirtuar la determinación de oficio practicada con la documental aportada, siendo dicha instancia la idónea de conformidad al artículo 98 del Código Tributario Provincial.

Sostiene que se entiende por responsabilidad solidaria lo expuesto en el art. 25 del CTP, por lo tanto, 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.


Puntualmente, en el presente caso, el agente no ha logrado probar ese hecho concreto en el que el planteo se sustenta, el cual radica en que quedaría liberado de su responsabilidad acreditando que cumplió con su obligación de retener.

Rechaza las pruebas informativas y pericial contable ofrecidas por el recurrente.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

III. Que a fojas 11/23 del expediente N° 70/926/2017, este Tribunal dispone la apertura a prueba por el término de veinte días. En el mencionado proveído, notificado al contribuyente en fecha 07/09/2017, se hace lugar a la prueba informativa solicitando "I. Librense los oficios a los proveedores que resultan comprendidos en la determinación efectuada mediante "PLANILLA DETERMINATIVA – ACTA DE DEUDA N°: A 612-2015 – IMPUESTO SOBRE LOS IMPUESTOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCION –ETAPA IMPUGNATORIA", quienes deberán informar lo siguiente: respecto de cada una de las operaciones comerciales celebradas con BULACIO ARGENTI SA en los periodos fiscales 04/2011 a 12/2011: 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."



DR. JORGE F. PISSE PONESSE
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

A fojas 28/34 de marras el contribuyente realiza una presentación en fecha 04/10/2017 en la que reitera los agravios expuestos en el Recurso de Apelación; y se agravia de la onerosidad e inconducencia de la prueba otorgada. No obstante ello, no produce prueba alguna.

Habiendo transcurrido el plazo probatorio sin que se hayan producido las pruebas ofrecidas, en fecha 13/10/2017 se notifica al contribuyente el proveído que dispone, autos para sentencia.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución D 334/16 se dictó conforme a derecho.

En forma preliminar corresponde recordar al contribuyente que la oportunidad para acompañar toda la prueba documental de que intente valerse es al momento de presentar la impugnación, no en forma posterior presentando una ampliación de la misma. Sin embargo, la prueba presentada fue tenida en cuenta por la DGR tal como surge de la Resolución apelada.

De acuerdo a las constancias de marras, el agente se domicilia en esta jurisdicción, eso no significa que necesariamente deba realizar operaciones con sujetos que desarrollen su actividad en esta provincia, no obstante el contribuyente no aportó documentación suficiente que acredite que sus dichos.

Con respecto al sujeto Casa Fenk SACIFI, tal como lo expresa la DGR, resulta ser insuficiente la documentación aportada puesto que no se prueba quien soporta el gasto del flete de la operación cuestionada.

En la presente determinación se consideraron operaciones llevadas a cabo por sujetos que se encuentran al amparo del Régimen de Retención establecido por la RG N° 23/02, sus modificatorias y complementarias, atento a que los mismos efectúan actividades en esta jurisdicción.

Con respecto a la firma INDUSTRIAS JOHN DEERE ARGENTINA S.A., la DGR mediante el informe emitido por el Departamento de Revisión y Recursos (fs. 431/434) informa que dicho sujeto no tiene ninguna operación incluida en la determinación de oficio practicada con saldo a ingresar por retención omitida. No obstante ello, el contribuyente alega que el pago realizado a dicho sujeto se lo hizo a través de Zafra S.A., lo cual no es un argumento que permita desacreditar

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

la determinación realizada con respecto a las operaciones de pago efectuadas con el mismo.

Respecto a las "Operaciones de Compra de Inmuebles/Locaciones de Inmuebles" corresponde aclarar que la firma realiza una interpretación errónea sobre la normativa aplicable puesto que el art. 1 de la RG (DGR) N°23/02, sus modificatorias y complementarias reza: "...Establecer, ad referendum del Ministerio de Economía, un Régimen de Retención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos que se aplicará a los sujetos que desarrollen actividad en la provincia de Tucumán, de conformidad a lo que se indica en la presente." Asimismo las exclusiones se encuentran enunciadas en el artículo 8° de la citada Resolución, por lo que no le asiste razón al responsable en cuanto a la exclusión de operaciones por compra y locaciones de inmuebles que fueran efectuadas a sujetos que posean actividad en esta jurisdicción, sean contribuyentes inscriptos o no en el tributo.

Cabe aclarar al contribuyente que la Resolución General (DGR) N°31/2011 solo es aplicable para agentes de retención que son personas físicas y sucesiones indivisas, lo cual no es el caso de la firma recurrente.

En cuanto a los "prestamos de confianza", la documentación aportada no es suficiente a los fines de probar la situación especial que plantea el contribuyente.

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

Lc. JORGE E. POSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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.

El agente de retención y/o percepción es parte de un sistema de recaudación en la fuente, implementado tanto por el fisco nacional como por los fiscos provinciales, con el objeto de disminuir la evasión impositiva. 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.

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.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

En virtud de lo expuesto, este Tribunal resolvió abrir a prueba por un periodo de veinte días. No obstante ello, la prueba no fue producida.

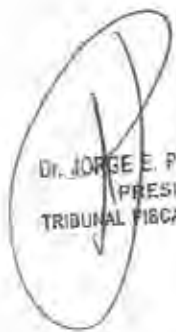
En consecuencia, analizando las constancias obrantes en autos, y la documentación adjuntada en oportunidad de la ampliación de la impugnación presentada no es suficiente para desvirtuar los dichos en su contra y liberarlo de su responsabilidad.

Como corolario de todo lo expuesto, la resolución emitida oportunamente constituye un acto administrativo válido, dictado en conformidad a la normativa aplicable, por ende se encuentra ajustada a derecho.

Concluyo entonces que en el caso debe dictarse la siguiente resolución: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma BULACIO ARGENTI S.A. en contra de la Resolución N° D 334/16 emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 16 de Diciembre de 2016, y en consecuencia **DEJAR FIRME** la misma, 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.



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

Visto el resultado del precedente Acuerdo.

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1°: NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma BULACIO ARGENTI S.A. en contra de la Resolución N° D 334/16 emitida por la



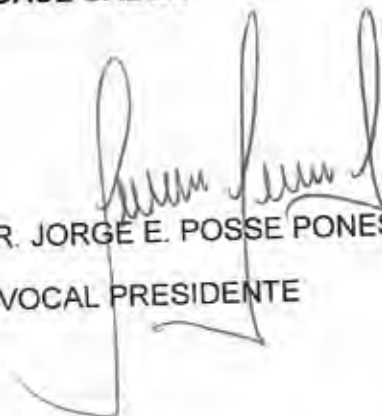
Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dirección General de Rentas en fecha 16 de Diciembre de 2016, y en consecuencia **DEJAR FIRME** la misma, en atención a lo considerado.

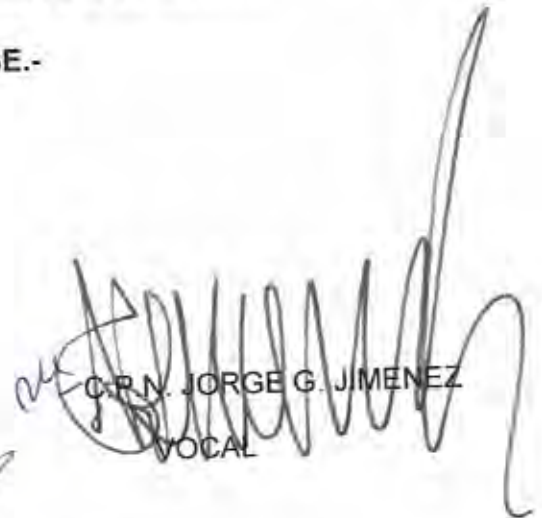
2º: REGISTRESE, NOTIFIQUESE y ARCHIVASE.-

APM

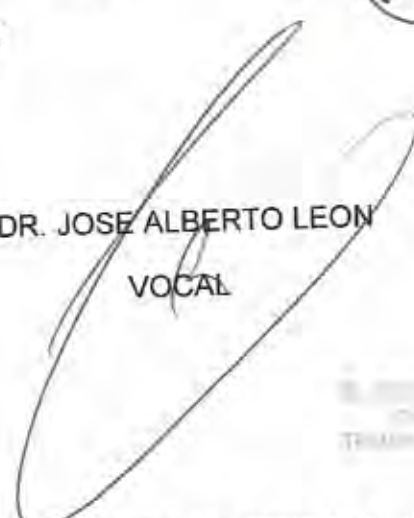
HAGASE SABER



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE




DR. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI



DRA. SILVIA M. MENEGHELLO
SECRETARIA