

SENTENCIA N° 768/18

Expte. N° 743/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los...¹⁴... días del mes de ~~NOVIEMBRE~~ de 2018, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada “ **ARGENTI LEMON S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 743/926/2017 (Expte. DGR Nro. 22022/376-D-2016)**” y;

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

El Señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I. A fojas 465/470 del Expte. N° 22022/376-D-2016 el Dr. Leandro Stock, en representación de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 602/17 de la Dirección General de Rentas (de ahora en más D.G.R.) del 25/10/2017 obrante a fs. 458/461. En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° A 525-2016 practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma conforme surge de nueva planilla denominada “*Planilla Determinativa N°: Pd 525-2016 – Acta De Deuda N° A 525-2016 – Etapa Impugnatoria*”.

En primer lugar manifiesta que la omisión de actuar como agente, podrá dar lugar a una sanción, pero no autoriza a atribuir responsabilidad solidaria por el ingreso de un impuesto que ya pudo ser abonado por el principal obligado. Por lo que no quedan dudas que en la determinación faltó un aspecto esencial: la previa verificación del ingreso del Impuesto por parte de los proveedores a quienes su representada no habría efectuado la correspondiente retención.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Considera que si se trata de una cuestión reducida a la interpretación de la Ley 5.121, de nada puede servir como argumento de la D.G.R. el transcribir las sentencias de la C.S.J.N. – “San Juan S.A.” y “Cintafon S.R.L.” – por cuanto al tratarse de una norma del Derecho Público local – y no de la Ley 11.683 -, su interprete último es la CSJ de Tucumán, a cuyas resoluciones debe avenirse la Administración.

No existe en la Ley 5.121 ninguna presunción de responsabilidad solidaria hasta tanto no se acredite el pago por el principal obligado.

Manifiesta que de la lectura de la resolución, queda claro que la D.G.R. admite posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por deuda ajena puede librarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente ha ingresado las sumas de dinero a él correspondientes en concepto de principal obligado. Cita la sentencia dictada por la C.S.J.N. “San Juan S.A.” (27.X.2015), donde se menciona que “(...) *el agente de retención puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingreso la suma (...)*” por lo que es la propia D.G.R. la que desnuda una nulidad resultante de la paradoja de exigir que el responsable acredite que el contribuyente ingresó el impuesto a él correspondiente, a la vez que niega la producción de la prueba tempestivamente ofrecida en ese sentido.

Sostiene también que es la Provincia, quien a través de órgano competente reconoció como improponible esta pretensión de la D.G.R. de exigir al Agente de Retención sin siquiera haber verificado y/o constatado el cumplimiento de las obligaciones por parte de los contribuyentes.

Plantea la nulidad de la resolución emitida por la D.G.R. sosteniendo que la misma tenía la obligación de abrir a prueba el procedimiento, ya que existían hechos controvertidos. Si bien en principio la administración tiene el gobierno de la prueba, sus facultades no son amplias como la de un juez para decidir la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.F.N. JORGE DOMINGO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

admisibilidad de la misma, sino que es obligación básica hacer efectiva la prueba ofrecida por el recurrente, y solo por excepción, cuando ella resulte irrazonable, podría disponer su rechazo fundadamente. Este rechazo de las pruebas ofrecidas generó en el agente un total estado de indefensión, violando así un derecho constitucionalmente reconocido como lo es el derecho de defensa. Cita jurisprudencia relacionada.

Sostiene, por otro lado, que la nulidad es incuestionable y es la propia D.G.R. la que admite que la prueba ofrecida era conducente para la resolución de la cuestión en debate, pero niega su producción apelando al sinsentido: que el contribuyente aporte como prueba, documentación que se encuentra en poder de la Administración. En efecto no puede reconocer que la prueba ofrecida pudo demostrar el hecho que habría desarticulado el ajuste y, a continuación, desestimar la prueba ofrecida, bajo pena de caer en una obsesionada solidaridad que no halla fundamento ni siquiera en la cita del art. 33 del Código Tributario Provincial. Considera que su representada adolece de cualquier poder de policía para exigir a sus proveedores la exhibición de sus DD.JJ, más no así la D.G.R., la que cuenta con esa documentación en su poder, en ese sentido se ha expresado la C.S.J de Tucumán.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Agrega que de las certificaciones contables surge claramente que el principal contribuyente declaró las ventas realizadas con la firma en los periodos comprendidos en el ajuste, motivo por el cual no puede la administración cobrarle por las retenciones no efectuadas por dichas operaciones, si ya fueron ingresadas por el principal contribuyente. Menciona una Resolución N° 262/15 del 29.V.15 del Ministerio de Economía dictada en el Expte. 17.188/376-D-2009 donde se considera a las certificaciones contables como prueba idónea.

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

II. A fs. 472/478 del Expte. N° 22022/376-D-2016 la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

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

En su responde manifiesta que el Recurso de Apelación fue presentado en legal término y debida forma por lo que resulta procedente su tratamiento.

Manifiesta que la firma fue designada Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con el fin de actuar como tal, en virtud a lo normado en la Resolución General (D.G.R.) N° 23/02, sus modificatorias y complementarias.

El régimen de retenciones es un sistema de recaudación en la fuente, que pone en cabeza de los agentes, el deber de retener el impuesto sobre los Ingresos Brutos en todas aquellas operaciones que ellos concreten con los contribuyentes directos. Es así que el agente debe retener, sin mayores análisis que los contenidos en las taxativas excepciones contempladas en la reglamentación (art. 8 de la RG 23/00).

Considera que resulta evidente la improcedencia de los argumentos a los fines de lograr la nulidad de la Resolución N° D 602-17, toda vez que la sanción de nulidad, reviste tal gravedad, que se requiere la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de trascendencia tal que haya, a su vez, provocado un menoscabo o lesión cierta en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada.

Con respecto a que la resolución realizaría una inconexa cita de precedentes, lo que no distingue el apelante es aquel sobre quien recae la carga probatoria. Afirma que el Agente en el momento de la operación comercial incumplió injustificadamente con su deber de retener y pretende que en una instancia ulterior otros demuestren si el contribuyente ingresó o no el tributo a los efectos de desligarse la responsabilidad solidaria que el mismo generó ante aquel incumplimiento.

Agrega que su decisión fue acertada al rechazar toda aquella prueba que, por la forma, la extensión o los términos en que fue ofrecida, resultaban inconducentes para acreditar que el contribuyente ingresó el impuesto respectivo por la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

operación incluida en la determinación. Efectivamente, el acto en crisis de manera circunstanciada y categórica rechazó las pruebas ofrecidas motivando en cada caso el decisorio.

Sostiene que el recurrente, desde que fue notificado de la orden de inspección hasta el dictado de la resolución, contó con innumerables posibilidades de incorporar pruebas al procedimiento, algunos de ellos por sus propios medios y otros instados por la Autoridad de Aplicación mediante diferentes requerimientos. A su vez, al tiempo de impugnar, contó con la posibilidad de ofrecer prueba idónea para acreditar sus dichos, sin embargo, decidió elegir aquella inoficiosa e inconducente al fin perseguido. Y siendo el procedimiento oficioso un procedimiento finito, mal puede pretender que la Administración persiga sine die una supuesta verdad material enunciada por un agente que omitió su obligación principal de retener. No se debe olvidar que la búsqueda material que pesa sobre esta Autoridad de Aplicación conlleva el deber de arbitrar los medios necesarios para lograr ese fin, tales como los cumplidos a lo largo del procedimiento en estudio. Pero este principio no exime al interesado de demostrar inequívocamente aquello que alega a su favor.

Con respecto a la falta de integración del procedimientos con los obligados directos, menciona el artículo 33 del Código Tributario Provincial el cual establece: *“Responden solidariamente los agentes de retención, percepción o recaudación por las retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas”*. A su vez el inciso 1 del artículo 25 del citado Código dispone que la obligación pueda ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores (solidarios) a elección del sujeto activo, en el caso, la D.G.R. También indica que lo establecido por el código resulta concordante con lo dispuesto en el artículo 827 del Código Civil y Comercial de La Nación.

Por lo expuesto solicita NO HACER LUGAR al recurso interpuesto en contra de la Resolución N° D 602-17.

Jr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Ofrece prueba y hace reserva federal del caso.

Por ultimo realiza una oposición a las medidas probatorias aduciendo que son las mismas que ya fueron fundadamente rechazadas al tiempo de dictado de la resolución criticada. Con respecto a las pruebas informativas propuestas hubieran resultado simplemente dilatorias e inoficiosas debido a que no acreditarían fehacientemente el ingreso del tributo.

III. A fs. 13 del Expte. 743/926/2017 la D.G.R. denuncia como hecho nuevo el desistimiento de la demanda de nulidad efectuado por la firma ARGENTI LEMON S.A. en los autos "ARGENTI LEMON S.A. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN – DGR S/ NULIDAD – REVOCATORIA Expte. N° 172/17". Que tramita ante la Excma. Cámara en lo Contencioso administrativo, Sala II.

A fs. 17 del expte. 743/926/2017 se libra oficio a la Excma. Cámara en lo Contencioso Administrativo Sala II a fin que informe de dicho juicio. El oficio es cumplimentado a fs. 20, donde se informa que por Sentencia N° 125 de fecha 28/03/2018 se declara terminado el juicio por desistimiento del proceso por la actora, quien interpuso un recurso de aclaratoria. Por lo tanto el pronunciamiento no se encuentra firme.

A fs. 23 del Expte. 743/926/2017 obra Sentencia N° 310/18 del 04/07/2018 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación y se dispone a abrir la causa a prueba por el termino de 20 días acogiendo a las pruebas ofrecidas por ARGENTI LEMON S.A. en la etapa de impugnación y reiteradas en su escrito recursivo.

IV. De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 602/17 es ajustada a derecho.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSE POMESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Con respecto a la falta de consideración de las certificaciones contables aportadas es importante destacar que de la resolución aquí recurrida, surge que las mismas sí fueron analizadas por la D.G.R., concluyendo que en ellas se hace referencia solo en términos generales que se presentaron las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los periodos Enero 2011 a Diciembre 2011, sin que se computaran retenciones no efectuadas por Argenti Lemon S.A. y que las mismas fueron canceladas en tiempo y forma. Es decir, en dichas Certificaciones no se hace referencia puntual sobre que las operaciones incluidas en la Planilla Determinativa fueron incluidas en la Base Imponible de las Declaraciones Juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En virtud de ello, considero que este agravio no debe prosperar.

El resto de los argumentos vertidos por el apelante en su recurso encuentra sustento en una cuestión común, que es la debida integración al procedimiento, de los contribuyentes principales del tributo y la falta de apertura a prueba del proceso.

En relación a ello, dichos agravios no corresponden que sean atendidos. El vicio en el procedimiento alegado por el apelante en virtud del cual no se le habría dado participación a los proveedores ni verificado que hubiesen ingresado el impuesto sobre los Ingresos Brutos correspondiente sin haberse computado las retenciones no efectuadas por el agente, no resulta tal.

Ello en razón que este Tribunal, en búsqueda de la verdad objetiva establecida en el artículo 3 de la Ley 4537, dispuso la apertura a prueba acogiendo la prueba informativa ofrecida por ARGENTI LEMON S.A. en la etapa de impugnación y reiterada en su escrito recursivo:

INFORMATIVA:

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE-POMESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

1. A la DGR a los efectos de que adjunte un Estado de Cuenta de todos los sujetos incluidos en la planilla Anexo V, correspondientes a los periodos 08 a 12/2011.
2. A los proveedores del Anexo II a efectos que informen si las notas que allí se acompañan fueron emitidas por ellos, y si se corresponden con la documentación obrante en su poder.
3. A Patsa Turismo SRL CUIT 33-64443265-9 a efectos de que informe: a) es quien prestó el servicio de transporte o intermedio en la compraventa de los pasajes que resultan de las facturas del Anexo I; b) si el precio resultante de las facturas que se acompañan como Anexo I incluyen comisión o si la misma se carga al adquirente de los pasajes. Precisaré cual fue la comisión correspondiente a esas operaciones.
4. AL ministerio de economía de la provincia a los efectos de que se remita copia autentica de la Resolución 262/15 del 29.V.15, dictada en el expte. 17.188/376-D-2009.

PERICIAL CONTABLE:

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

1. Si del expediente administrativo es posible identificar a los sujetos pasibles de las retenciones cuya omisión se ajusta a Argenti Lemon S.A. y si la Administración Verificó y/o fiscalizó si dichos sujetos presentaron sus Declaraciones Juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos de los periodos 08 a 12/2011 e ingresaron el mismo.
2. Si cuenta la Administración con la posibilidad de efectuar la verificación y fiscalización indicada en el punto anterior.

A fs, 65 del Expte. 743/926/2017, se informa que la prueba informativa fue producida parcialmente y la prueba pericial contable fue producida por ambas partes.

De esta manera, se puede considerar saneada la falta de apertura a prueba por parte del Fisco en la etapa impugnatoria.

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

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

Ahora bien, con respecto a la valoración de la prueba, el art. 40 del Código Procesal Civil y Comercial de la Provincia de Tucumán de aplicación supletoria expresa: *“Al dictar sentencia, apreciarán las pruebas de acuerdo a su prudente criterio, ajustándose a los principios de la sana crítica. Podrán inferir conclusiones de las respuestas que les den las partes, de sus negativas injustificadas y, en general, de su conducta en el proceso (...)”*

La libre apreciación de las pruebas reconoce en nuestro ordenamiento el marco legal de la “sana crítica”, expresión que comprende la necesidad de valorar los distintos medios, explicando las razones que ha tenido el juez para formar su convicción al ponderar con un sentido crítico la variedad de pruebas.

Conforme lo expuesto en párrafos precedentes se analizará la prueba producida en autos.

Del oficio contestado por la firma Patsa Turismo S.R.L. a fs. 60 no surgen nuevos elementos de los cuales se pueda arribar a una conclusión diferente a la establecida por la resolución aquí recurrida: *“(...) respecto al planteo sobre las bases sujetas a retención resulta que del análisis realizado a la determinación de oficio atacada y al anexo I (fs. 296). No surgen diferencias de bases sujetas a retención por operaciones realizadas con el sujeto citado, en aquellas operaciones donde el agente practico e ingreso las retenciones, al contrario las bases determinadas resultan coincidentes con las declaradas por el agente, resultando solo ajustes por errónea aplicación de alícuota(...)”*

Con respecto a los oficios hacia los proveedores referenciados en el Anexo II, contestados en fs. 30/47, por sí solos no tienen fuerza probatoria alguna. Los informes tienden a demostrar que dichos proveedores presentaron e ingresaron sus respectivas Declaraciones Juradas sin computar retenciones no realizadas por Argenti Lemon S.A. sin acreditar si las operaciones incluidas en la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Determinación de Oficio fueron incluidas en las Bases Imponibles de cada una de las Declaraciones Juradas antes mencionadas.

Por otra parte, en lo que respecta a la prueba pericial contable producida en autos, la manera en que se encuentran propuestos y contestados los puntos incluidos en el informe pericial de fs. 62 son insuficientes para probar los extremos necesarios de modo que el agente se libere de su responsabilidad solidaria. Para que ello suceda, se debe probar que el agente ingresó el impuesto en su justa medida, lo cual implica establecer que en los registros de ventas del proveedor se encuentra debidamente registrada la operación en cuestión, lo cual posibilita verificar que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por cada proveedor, se encuentra incluido y declarado el monto de la operación que fue susceptible de retención y que por ende el tributo correspondiente a la misma ya fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo principal de la obligación tributaria.

A fs. 63/64 obra informe del perito designado por la D.G.R. donde emite opinión sobre los dos puntos propuestos en la prueba pericial, concluyendo también en que los mismos resultarían insuficientes aduciendo los mismos motivos que los propuestos en el párrafo precedente.

Tanto de la información obtenida en la producción de la prueba como de la documental que consta en el expediente, considero que no es posible determinar que el contribuyente principal ha tributado de manera correcta con respecto a las operaciones incluidas en el Acta de Deuda aquí cuestionada. Ello atento a que la Autoridad de Aplicación solo puede chequear en su sistema, la presentación de las declaraciones juradas y el pago de las mismas, y estas contienen números globales sin ofrecer un detalle específico de las operaciones que integran las bases imponibles sobre las cuales se calculó el impuesto. Por lo que para arribar a conclusiones más específicas, sobre si el contribuyente satisfizo el debido impuesto por cada operación, se debería cotejar esta información con

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

documentación contable suficiente, la cual que no consta en el expediente ni ha sido debidamente ofrecida como prueba en forma oportuna.

Por lo expuesto concluyo que corresponde **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por la firma **ARGENTI LEMON S.A. C.U.I.T. 33-69722563-9** contra la Resolución N° D 602/17 de fecha 25-10-2017 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Percepción - y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.

Así voto.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa

Visto el resultado del precedente acuerdo,

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por la firma **ARGENTI LEMON S.A. C.U.I.T. 33-69722563-9** en contra de la resolución N° D 602/17 de fecha 25-10-2017 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención - y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.

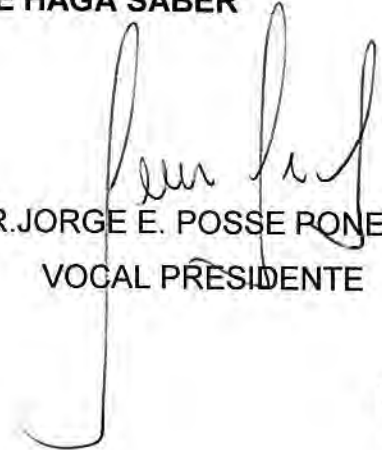
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

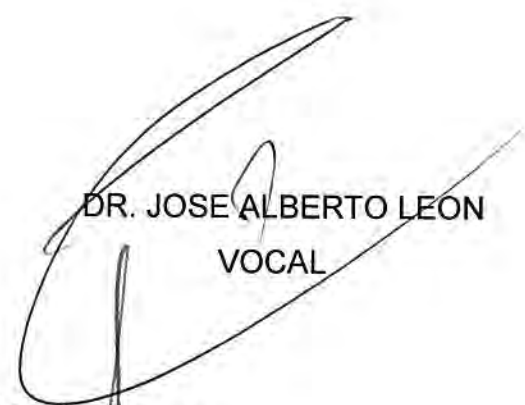
2. REGISTRAR, NOTIFICAR, devolver los antecedentes administrativos
acompañados y **ARCHIVAR.**

S.G.B.

SE HAGA SABER



DR. JORGE E. POSSE RONESSA
VOCAL PRESIDENTE



DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
PROSECRETARIO
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
A/C SEC. GENERAL