

SENTENCIA Nro. **581** /19

Expte. N° 614/926/2018

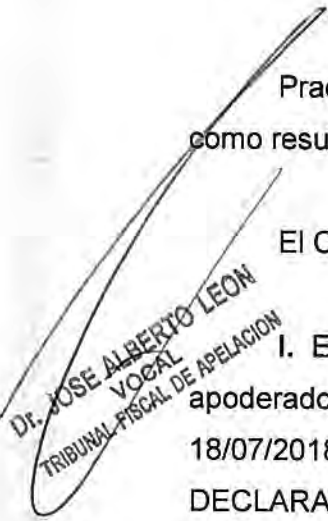
En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los... **10**... días del mes de..... **Junio**..... de 2019 se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y el Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como “**LAS LANZAS S.A. s/ RECURSO DE APELACION EXPTE. N° 614/926/2018 (Expte. D.G.R. N° 39.677/376/D/2016)**”; y

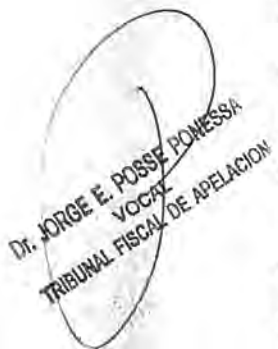
Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

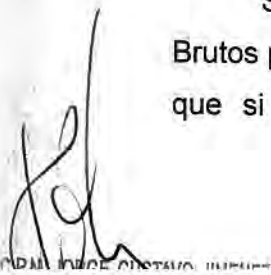
El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I. El contribuyente LAS LANZAS S.A. CUIT 30-63922112-8, por medio de apoderado, deduce Recurso de Apelación contra de la Resolución N° D 305/18 del 18/07/2018 (fs. 480/489 Expte. D.G.R. N° 39.677/376/D/2016). En ella se resuelve DECLARAR ABSTRACTA la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° A 1723-2016 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, respecto de las obligaciones tributarias 01 a 12/2012. HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta contra dicha acta de deuda, confirmándose la misma conforme a nuevas planillas denominadas “Planilla Determinativa N° PD 1723-2016 Acta de Deuda N° A 1723-2016 Etapa Impugnatoria” y “Planilla Determinativa de Intereses - Acta de Deuda N° A 1723-2016 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Retención - Etapa Impugnatoria”; intimando asimismo al cumplimiento de las obligaciones tributarias emergentes de ambas planillas. Resuelve asimismo DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto contra el Sumario N° M 1723-2016.-

Sostiene que se determinaron retenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por operaciones sin sustento territorial en la Provincia de Tucumán. Argumenta que si bien posee oficinas comerciales y administrativas en Tucumán, realiza


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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


Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

actividades en las provincias de Salta, Santiago y Catamarca; por lo que no todos los proveedores detentan sustento territorial en la Provincia.-

Adjunta anexos ejemplificativos de proveedores que prestaron servicios fuera de la Provincia, por lo que afirma que la base sobre la que se aplican las alícuotas son inexactas. Indica que ello genera la nulidad del acto administrativo por falsedad de la causa.-

Afirma que tanto el art. 214 de la ley 5121 como el art. 1 de la RG 23/02 disponen que el impuesto sobre los ingresos brutos y las consecuentes retenciones se aplican por la realización de actividades a título oneroso en la provincia de Tucumán. En consecuencia arguye que los sujetos que no realizan dichas actividades en la provincia quedan excluidos del objeto del tributo y de las retenciones.-

Manifiesta que las deficiencias del ajuste también quedan evidenciadas en tanto se pretende alcanzar con retenciones a operaciones expresamente exceptuadas, tales como la prestación de servicios públicos. –

Argumenta que el art. 7 de la RG 23/02 resulta inaplicable por cuanto vulnera la fijación de la base imponible establecida por el art. 222 inc. 1 CTP. Sostiene que solo la ley puede establecer la base imponible por lo que no existe la posibilidad de delegación legislativa en este aspecto.-

Afirma que la resolución es nula ya que el agente de retención solo puede ser responsabilizado cuando el obligado principal no haya ingresado el tributo no retenido. Indica que la Autoridad de Aplicación no realizó la verificación previa respecto del ingreso del tributo por parte de los proveedores. Arguye que la D.G.R. debe verificar si en las DDJJ de los proveedores se declararon e ingresaron los tributos que no fueron objeto de retención, ya que es aquella la que posee la competencia y los medios para realizar la verificación. Cita jurisprudencia.-

Sostiene que la vinculación entre el agente de retención y el sujeto pasible está regulada por el art. 850 del Código Civil y Comercial, consistiendo en una obligación concurrente. Manifiesta que si el obligado principal paga el impuesto, la obligación del agente de retención se encuentra extinguida. Afirma que en las obligaciones concurrentes no existen relaciones internas entre los codeudores y que el límite para el reclamo por el acreedor es el agotamiento total del derecho, no resultando posible cobrar más de lo debido. Manifiesta que no existe impedimento legal, operativo o funcional para que la administración efectúe un control previo de la existencia de la obligación.-

Afirma que no existe constancia que los inspectores hayan fiscalizado los libros de los proveedores de Las Lanzas S.A. ni que hayan verificado que aquellos no ingresaron el impuesto. Indica que esta es la única manera en la que se podría responsabilizar al agente que no retuvo, en su calidad de obligado solidario; ya que de lo contrario existiría un enriquecimiento sin causa por parte del Fisco, que cobraría dos veces el mismo tributo.-

Expresa que la determinación prescinde de un aspecto esencial, consistente en la previa verificación del ingreso del impuesto por parte de los proveedores a quienes el apelante omitió retener. Argumenta que no existe solidaridad en abstracto, sino que ella se origina como consecuencia del incumplimiento de las obligaciones a cargo del obligado principal.-

Ofrece prueba documental, consistente en las constancias de autos y la documentación que acompaña a la pieza recursiva. Ofrece asimismo pericial contable.-

II. Que a fojas 01/07 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.-

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

En relación a la falta de sustento territorial de las operaciones incluidas en los anexos II y III, sostiene que la determinación parte de la base que todas las operaciones consideradas en el acto atacado se realizan con sujetos que se configuran en lo dispuesto por el Art. 1º de la RG (DGR) Nº 23/02. Expresa que tampoco se dispone del circuito comercial, contable-financiero completo, de los casos planteados por el impugnante, ni del resto de los sujetos pasibles incluidos en el acto atacado, mediante el cual surja de manera indubitable que no tuvieron sustento territorial en la jurisdicción Tucumán. Indica que el presentante no arrió la debida documentación con la cual justifique la falta de sustento territorial en esta jurisdicción.-

Expresa que en virtud de la nueva documentación arrió en esta instancia, procede a realizar ajustes de determinados proveedores contenidos en los anexos II y III; a los cuales no corresponde practicar retención.-

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. DOSSE BONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE

Por el contrario, sostiene que respecto de otros proveedores contenidos en los anexos -cuya enumeración realiza- no corresponde realizar ajustes, ya que la determinación practicada se ajusta a derecho.-

Afirma que las certificaciones contables glosadas a fs. 660/673 fueron presentadas en copias simples, sin ningún tipo de legalización de las rubricas insertas en las mismas. Afirma en consecuencia no corresponde análisis alguno sobre las mismas, por cuanto no cumplen con las previsiones del art. 33 de la Ley 4.537.-

Respecto de los agravios consistentes en la inaplicabilidad del at. 7 de la RG 23/02 y el pretendido enriquecimiento sin causa, expresa que el apelante reitera los argumentos ya analizados en la Resolución N° D 305/18, a la que remite.-

Con relación al planteo de nulidad por falta de verificación del ingreso del tributo por los obligados principales, remarca que éste argumento fue tratado en reiteradas ocasiones y agrega que el agente se encuentra obligado a retener, sin otra verificación que las taxativas excepciones contempladas en el Art. 8 de la RG 23/02.-

Sostiene que no se pone en cabeza del agente un deber fiscalizador. Indica que no le corresponde verificar el cumplimiento por parte del obligado directo de los deberes formales o materiales. Afirma que el agente sólo debe retener.-

Manifiesta que frente al incumplimiento de ese deber, la ley le atribuye la calidad de responsable solidario. Agrega que se generaría un caos en el sistema de recaudación si cada uno de los agentes designados pretendiera analizar y determinar al tiempo de cada operación, si corresponde o no la retención del impuesto. Igual consecuencia se produciría si se debiera analizar si los contribuyentes se comprometen o no a ingresar el tributo en sus DDJJs. Es por ello que se desentiende de ésta tarea al Agente, imponiéndoles solamente el deber de retener en todos los casos, contemplando sólo excepcionalmente situaciones en que dicho deber sea relevado.-

Aclara que conforme al texto expreso de la ley los agentes de retención son obligados solidarios en caso de no realizar la retención; por lo que no corresponde la aplicación del régimen de obligaciones concurrentes, sino el de las obligaciones solidarias contenido en el Código Tributario.-

Cita jurisprudencia administrativa de este Tribunal de donde surge que es el agente quien debe producir la prueba indubitada de que el contribuyente directo ingresó el tributo por la operación no retenida, como único medio para desligarse de la responsabilidad que sobre él recae.-

Considera que es errónea la posición del recurrente debido a que incumplió injustificadamente con su deber de retener y pretende que otros demuestren si el contribuyente ingresó o no el tributo; a los efectos de desligarse de la responsabilidad solidaria que él mismo generó ante aquel incumplimiento.-

Respecto de la prueba documental ofrecida por el contribuyente, manifiesta que la misma ya fue analizada en el responde. En cuanto a la prueba pericial contable sostiene que la misma resulta abstracta respecto de los sujetos incluidos en los anexos II y III que presentan alta en esta jurisdicción, al detentar sustento territorial en la misma en los términos del Art. 1º de la RG (DGR) N° 23/02, sus modificatorias y complementarias. Respecto de los sujetos incluidos en los anexos II y III que no presentan alta en esta jurisdicción, propone nuevos puntos de pericia que permitan verificar el circuito comercial, contable financiero completo, mediante el cual surja de manera indubitable que no tuvieron sustento territorial en la jurisdicción Tucumán.-

Ofrece Prueba Instrumental y se opone a la producción de los medios que fueron fundadamente rechazados.-

Consecuentemente concluye que conforme a los ajustes realizados en esta instancia a la determinación de oficio impugnada, se procede a confeccionar la "Planilla Determinativa N° PD 1723-2016 Acta de Deuda N° A 1723-2016 - Etapa Recursiva", aclarando que no resulta modificación alguna a la "Planilla Determinativa de Intereses - Acta de Deuda N° A 1723-2016 - Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Retención - Etapa Impugnatoria". Por ello sostiene que correspondería desestimar los planteos y HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 305/18 respecto del capital intimado conforme a la planilla mencionada en primer término.-

III. A fojas 18/25 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria N° 28/19 de fecha 12/02/2019 dictada por este Tribunal, notificada el 01/03/2019, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone la apertura a prueba por el término de 20 días.-

En fecha 12/03/2019 se celebra audiencia de orden correspondiente a la prueba pericial contable ofrecida por el apelante, donde se concede en préstamo las actuaciones a los peritos, fijándose el vencimiento del plazo de prueba el día 04/04/2019 (fs. 32). Posteriormente se prorroga dicho plazo por el termino de 15 días

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. PONNE PONESSA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

y por 3 días sucesivamente, mediante decretos del 12/03/2015 y del 07/05/2019 respectivamente.-

La prueba pericial contable fue presentada por el perito designado por el apelante (fs.64/71) y por el perito designado por la D.G.R. (fs.73/76).-

Finalmente con fecha 14/05/2019 el actuario informa sobre las pruebas producidas y se llaman Autos para Sentencia.-

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 305/18 del 18/07/2018, resulta ajustada a derecho.-

Ente los sujetos pasivos de la obligación tributaria podemos distinguir el obligado por deuda propia y los obligados por deuda ajena (art. 26 C.T.P.). El primero es el contribuyente, en quien se verifica el hecho imponible y resulta el destinatario legal del tributo. Los segundos son aquellos que sin tener el carácter de contribuyentes, no son realizadores del hecho imponible; pero por disposición expresa de la ley, deben cumplir las obligaciones atribuidas a aquellos, como consecuencia de un vínculo jurídico o económico con el contribuyente (art. 29 C.T.P.).-

Dentro de esta última categoría se encuentra el agente de retención, que es un deudor del contribuyente o alguien que por su función pública, actividad, oficio o profesión se halla en contacto directo con un importe dinerario de propiedad del contribuyente o que este deber recibir, lo que le da la posibilidad de detraer lo que corresponde en concepto de tributo. (García Belsunce, Horacio; "Tratado de la Tributación – Derecho Tributario"; Ed. Astrea; T° 1; pg. 149).-

El régimen de responsabilidad del agente por el incumplimiento del deber legal de retener, se encuentra establecido por el art. 33 C.T.P.; y establece su responsabilidad solidaria.-

Los efectos de la solidaridad están contemplados por el art. 25 C.T.P. en los siguientes términos: "1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo. 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás. 3. El cumplimiento de un deber formal por parte de uno de los obligados no libera a los demás cuando sea de utilidad para el sujeto activo que los otros obligados lo cumplan...6. En las relaciones privadas entre contribuyentes y responsables, la obligación se divide entre ellos; y quien efectúa el pago puede reclamar de los demás el total o una parte proporcional, según

corresponda. Si alguno fuera insolvente, su porción se distribuirá a prorrata entre los otros”.-

A partir de tal definición legal, debe rechazarse el agravio consistente en que la situación del agente de retención se encontraría encuadrada por el art. 850 del Código Civil y Comercial y consistiría en una obligación concurrente. Tampoco asiste razón al apelante respecto de la inexistencia de relaciones internas entre codeudores concurrentes, ya que las acciones de contribución se encuentran expresamente establecidas por el art. 851 inc. h) del mencionado digesto.-

El carácter solidario de la obligación del agente que incumple la retención, también da por tierra con la pretensión de que la administración deba efectuar el previo control del pago del impuesto por el obligado principal, y solo en tal caso proceder a su reclamo al agente.-

Tal pretensión implica sostener que el agente de retención poseería un beneficio de excusión similar al establecido por el art. 1584 del Código Civil y Comercial; beneficio que resulta inaplicable al deudor solidario.-

Tampoco resulta atendible el agravio respecto de la existencia de un enriquecimiento sin causa por parte del fisco. El apelante sostiene que el fisco le estaría reclamando el ingreso del tributo no retenido, que a la vez sería ingresado por el obligado principal, produciéndose una duplicación del cobro por un mismo concepto. A partir de tal afirmación, concluye que el fisco está obligado a la previa verificación del incumplimiento por parte del contribuyente, para recién determinar el impuesto sobre el retentor que no actuó como tal.-

Sin embargo, la pretensión fiscal no tiene por finalidad la duplicación del pago; sino que la cuestión se reduce a la carga de la prueba respecto del cumplimiento del impuesto por parte del contribuyente no retenido.-

El apelante sostiene que la retención genera a favor del retenido un saldo a favor que deducirá de la suma pagar en concepto de ingresos brutos, por lo que si no se le realizó ninguna retención; en su liquidación del impuesto no podrá deducir tal concepto de la base y por consiguiente ingresará la totalidad del tributo. De ello infiere que no existiría razón jurídica para responsabilizar al agente por una suma de dinero que ya fue pagada por el sujeto no retenido.-

La estructura económico-tributaria de una operación sujeta a retención por parte del agente representa para el contribuyente un ingreso directo por ventas, locación o prestación de servicios. Por ello, para liberarse de responsabilidad, el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE POMESK
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

agente que omitió la retención debe acreditar que el sujeto pasivo del tributo sí cumplió con su obligación de presentar la declaración jurada del impuesto sobre los Ingresos Brutos; que las operaciones no retenidas integran la base de cálculo de tal declaración jurada, y que se ha ingresado el gravamen correspondiente. Solo de este modo el agente que no retuvo podría liberarse de responsabilidad; demostrando el pago del impuesto por el sujeto pasible de retención.-

Respecto del régimen del agente de retención y las consecuencias de su incumplimiento se ha decidido "*La carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria pues aquél que es responsable del ingreso del tributo queda sometido a consecuencias de carácter patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingreso esa suma*". Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "San Juan S.A. (TF 29974-I) c/ DGI s/Recurso de Hecho", Sentencia del 27/10/2015 (Fallos 338:1156).-

Respecto de la dispensa del agente que omito la retención se ha resuelto: "*El agente de retención que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectiva*". Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re "Cintafon S.R.L. s/Recurso de Apelación "; Sentencia del 03/04/1986 (Fallos 308:442).-

Resulta claro que la única posibilidad del apelante de liberarse de su responsabilidad solidaria consiste en acreditar fehacientemente, y por medios de prueba idóneos, que el contribuyente no retenido presentó la declaración jurada correspondiente al impuesto sobre los ingresos brutos del periodo en que se efectuó la operación por parte del Agente; que las operaciones no retenidas fueron consignadas en las bases imponibles declaradas, y que finalmente ingresó el impuesto correspondiente a las mismas.-

La carga de la prueba pesa exclusivamente en cabeza del agente incumplidor, por lo que el incumplimiento e dicha carga acarreará indefectiblemente la efectivización de su responsabilidad solidaria originada en la omisión de retener el tributo.-

Respecto de la carga de la prueba y su incumplimiento se ha decidido: *“Ha destacado esta Corte Suprema de Justicia que a tenor de lo dispuesto por el art. 308 del CPCC, incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido, y cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho del dispositivo que invoque como presupuesto de su pretensión, defensa o excepción. De esta forma, el digesto procesal local ha adoptado como criterio para distribuir la carga de la prueba, aquél que atiende a la posición en que se encuentra cada una de las partes con respecto a la norma jurídica cuyos efectos le son favorables en el caso concreto (cfr. CSJTuc., sentencia N° 79 del 27/02/2001). ‘No interesa, para esta teoría, la condición actora o demandada asumida por cada parte ni la naturaleza aislada del hecho sino los presupuestos fácticos de las normas jurídicas, de manera tal que cada una de las partes se halla gravada con la carga de probar las menciones de hechos contenidas en las normas con cuya aplicación aspira a beneficiarse, sin que interese el carácter constitutivo, impeditivo o extintivo de tales hechos’ (cfr. Palacio-Alvarado Velloso, Código Procesal Civil y Comercial de la Nación, T° 4, pg. 368) (CSJT, “Felman, Salomón vs. Braude, Manuel y otro s/Cobro (Ordinario)”, sent. n° 263 del 30/04/2004). En el mismo sentido, se sostuvo que ‘La carga probatoria es un imperativo del propio interés, con lo cual su incumplimiento supone soportar el riesgo de dejar indemostrado el hecho que convenga al interés de la parte remisa’ (CSJT, “Richardet Arnoldo Julio vs. Marquez Antonio Ramon S/Desalojo”, sent n° 550 del 28/06/2000)”. Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re “Zeitune Isabel Sara vs. Caja de Previsión y Seguridad Social de Abogados y Procuradores de Tucumán s/ Sumario”, Sentencia N° 1565 del 13/12/2016.-*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Según se deduce de las constancias de autos, el presente caso tuvo origen en un procedimiento de fiscalización preparatorio, donde el inspector actuante otorgó al agente la posibilidad de acompañar toda la información y documentación necesaria respecto de las retenciones practicadas y las razones por las que omitió retener el Impuesto sobre los Ingresos Brutos a sus proveedores en el caso de las no practicadas. Dicho procedimiento dio lugar a la emisión del Acta de Deuda N° A1723-2016 (fs.332/343), en la que se determinó una deuda en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención por la suma de \$753.605,05.-

Abierto el periodo de impugnación, se otorgó al agente la posibilidad de ofrecer y producir pruebas a efectos de acreditar y justificar la omisión de retenciones. Dicha facultad fue efectivamente ejercitada por el impugnante (fs.346/419).-

Como consecuencia de ello, se dictó la Resolución D 305/18 (fs. 480/489), en la que se valoró la prueba acompañada y en consecuencia se redujo el monto determinado a la suma de \$172073,77 según "Planilla Determinativa N° PD 1723-2016 Acta de Deuda N° A 1723-2016 Etapa Impugnatoria"; con más los intereses establecidos en Planilla Determinativa de Intereses - Acta de Deuda N° A 1723-2016 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Retención - Etapa Impugnatoria".-

Notificada la resolución, se abrió la etapa recursiva, donde nuevamente se otorgó al apelante la posibilidad de producir pruebas respecto de las operaciones sobre las que se omitió retener. El agente ejerció su facultad recursiva (fs.492/501) habiendo acompañado nuevamente prueba documental en tres anexos (fs. 503/768). Asimismo se ofreció y produjo prueba pericial contable (fs. 64/76 expediente de cabecera).-

A pesar de las limitaciones establecidas por el art. 134 inc. 2 del C.T.P., la prueba documental fue valorada por la autoridad de aplicación en su responde al recurso (fs. 01/16 del expediente de cabecera) reduciéndose nuevamente la determinación a la suma de \$118702,05, según "Planilla Determinativa N° PD 1723-2016 Acta de Deuda N° A 1723-2016 Etapa Recursiva", que acompaña en su escrito de responde.

En efecto, mediante el mencionado escrito de contestación, la D.G.R. procedió a depurar las sumas oportunamente determinadas por operaciones realizadas con los contribuyentes EDITH TOLEDO, VIVERO LOS NOGALES S.A., LERDA FABRICIO DARIO, AUTOLUX S.A., CORDOBA FRANCISCO RAMON, AGUERA JUAN FRANCISCO, CEJAS JESUS JAVIER, HERRERA GRISELDA, MORALES FATIMA NOEMI, LLADO JORGE y MOVITIER S.R.L.; sujetos respecto de los cuales D.G.R. corrobora la inexistencia de sustento territorial en la provincia de Tucumán. Asimismo, excluye de la determinación cuestionada los importes por operaciones llevadas a cabo con los sujetos SAIEG NOEMI ELIZABETH y MARTINA NESTOR FABIANA teniendo en cuenta lo dispuesto en el "Anexo II" de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, conforme su texto vigente durante los periodos bajo análisis. Dichos ajustes efectuados por la Autoridad de Aplicación son convalidados en la presente instancia por este Tribunal, de manera que corresponde

hacer lugar al pedido del agente por la suma de \$53.371,72 (Pesos cincuenta y tres mil trescientos setenta y uno con 72/100).

De todo lo dicho surge que se ha otorgado al agente la posibilidad de ofrecer y producir prueba tendiente a acreditar los extremos que lo liberen de la responsabilidad solidaria derivada de la omisión de retener el tributo; y que dicha prueba fue efectivamente valorada, con efectiva incidencia sobre la determinación de oficio practicada.-

Asimismo, con carácter previo a hacer efectiva la responsabilidad solidaria del agente se le ha garantizado al agente la posibilidad de producir prueba dando una adecuada participación a los contribuyentes –sujetos pasibles- en el procedimiento de determinación, impugnación y apelación tributaria.-

Queda por valorar la incidencia de la prueba pericial contable producida en última instancia, y sus efectos sobre la Resolución D 305/18.-

El dictamen pericial presentado por el perito designado por la apelante informa que la tarea profesional se realizó sobre los registros y documentación suministrados por "Las Lanzas S.A.".-

En función de lo dicho, surge que la pericia no se realizó sobre la contabilidad, registros y documentación contable de los proveedores a los cuales no se les retuvo el impuesto.-

En consecuencia, la pericia carece de virtualidad alguna para acreditar el presupuesto de hecho invocado por el apelante como causal de liberación de responsabilidad, consistente en que el contribuyente no retenido presentó la declaración jurada correspondiente al impuesto sobre los ingresos brutos del periodo en que se efectuó por parte del Agente la operación de compra, locación o contratación de servicio; que las operaciones no retenidas fueron consignadas en las bases imponibles declaradas, y que el mismo ingresó el impuesto correspondiente a tales operaciones.-

Para acreditar tales supuestos, el perito debió realizar su tarea sobre los libros, registros y documentación de los proveedores no retenidos, por lo que la pericia sobre la documentación del agente que omitió la retención resulta inconducente a efectos de su liberación.-

Aclarado lo anterior, se procede a analizar lo expresado por el perito designado por la firma y el perito designado por el Organismo Fiscal en sus respectivos informes

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE PONFERRI
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

presentados respecto a los puntos de pericia detallados a fs. 24/25 del expediente de cabecera. Del mencionado análisis surgen las siguientes conclusiones:

En primer término, en relación a lo manifestado por el perito de parte de LAS LANZAS S.A. en el punto N° 1 de su dictamen al señalar: *"No corresponde determinar diferencias o ajustes en los casos en que el contribuyente actuó como agente de retención aplicando todas las previsiones de la normativa vigente (RG 23/2002 – DGR). Cabe destacar que no corresponde aplicar retención del impuesto sobre los Ingresos Brutos sobre el pago que se efectúa por Percepciones sufridas del mismo gravamen"*, resulta pertinente aclarar que la determinación practicada por las operaciones llevadas a cabo con los sujetos pasibles de retención detallados por la perito de parte de LAS LANZAS S.A. en planilla adjunta al informe pericial presentado, se realizó conforme lo previsto por la normativa vigente aplicable al caso en cuestión, es decir, teniendo en cuenta lo normado por la Resolución General N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, específicamente en su art. 7°. Asimismo, corresponde destacar que en lo que respecta al proveedor AGRICOLA GARCIA S.A., se observa que las facturas N° 0011-00013313, 0003-00077316, 0003-00077317, 0003-00077333 y N° 0003-0077363, que surgen del Libro I.V.A. Compras, no contienen el concepto percepciones de Ingresos Brutos, contrariamente a lo expresado por el agente en el recurso presentado. Por lo expuesto, considero no corresponde efectuar modificaciones a la determinación efectuada.

En lo atinente a lo manifestado por el perito de la firma mediante el punto 2 de su informe: *"No corresponde practicar la retención del impuesto por encontrarse encuadrada la operación en las previsiones del artículo 228 inciso 15 del Código tributario Provincial (Profesional universitario con título de grado no organizado bajo forma asociativa alguna, monto de pago menor a 7 veces el SMVM vigente)"*, cabe resaltar que los contribuyentes detallados en planilla anexa, Fernando Luis Courel y Franklin J. Adler, se encuentran inscriptos en D.G.R. en más de una actividad algunas de ellas no exentas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y al no obrar en el expediente documental que permita verificar que efectivamente los montos cuestionados corresponden al pago de honorarios profesionales, entiendo no resulta posible encuadrar dichas operaciones en lo establecido en el art. 8° inc. e) de la RG (DGR) N° 23/02, sus modificatorias y complementarias.

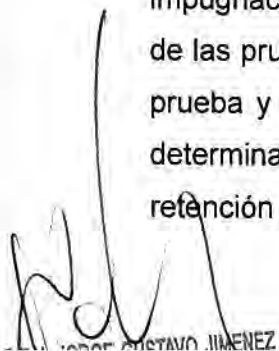
Por su parte, respecto a lo expresado en el punto 3 del informe del perito de parte, mediante el cual manifiesta: *"No corresponde practicar retención cuando la*

operación, por las características de la actividad y proveedores, LAS LANZAS S.A. abona por las adquisiciones de bienes y/o prestación de servicios realizados en jurisdicciones distintas de la provincia de Tucumán. No existe sustento territorial para aplicar la retención. Realizando en este tipo de operaciones retenciones del impuesto sobre los ingresos brutos de otras jurisdicciones donde la empresa también actúa como agente de retención del citado gravamen", cabe aclarar que las sumas determinadas por operaciones celebradas con los sujetos pasibles de retención detallados en planilla anexa al mencionado informe: LERDA FABRICIO DARIO, AUTOLUX S.A., CORDOBA FRANCISCO RAMON, AGÜERA JUAN FRANCISCO, CEJAS JESUS JAVIER, HERRERA GRISELDA, MORALES FATIMA NOEMI, LLADO JORGE ALBERTO, SAIEG NOEMI ELIZABETH, MARTINA NESTOR FABIAN Y MOVITIER S.R.L.; fueron depuradas por el Organismo Fiscal al confeccionar "Planilla Determinativa N°: PD 1723-2016 Acta de Deuda N°: A 1723-2016 – Etapa Recursiva", conforme se detalló en forma precedente. En lo que respecta al resto de los sujetos detallados por el perito designado por el agente en la mencionada planilla, resulta adecuado destacar que, conforme a las constancias obrantes en autos, se verifica que la firma no aportó documentación como así tampoco descripción del circuito comercial que posibilite constatar lo afirmado por el perito de parte de LAS LANZAS S.A., en relación a la falta de sustento territorial. En consecuencia, no corresponde efectuar ajustes en relación a lo manifestado en este punto.

En virtud de lo expresado en el punto 4: "De las actuaciones administrativas practicadas por la Dirección General de Rentas no surgen elementos que permitan constatar que el organismo fiscalizador haya requerido a los proveedores de LAS LANZAS SA, que acreditaran su condición frente al Impuesto Sobre los Ingresos Brutos. Tampoco existen elementos que permitan constatar que la Dirección General de Rentas haya verificado que los proveedores de LAS LANZAS SA hayan formalizado la presentación de sus declaraciones juradas y/o hayan ingresado los pagos del impuesto correspondiente al periodo inspeccionado" corresponde señalar que conforme consta en la resolución impugnada, como consecuencia de la impugnación presentada por el agente en contra del Acta de Deuda N° A 1723-2017 y de las pruebas ofrecidas en dicha instancia, el Organismo Fiscal ordenó la apertura a prueba y requirió al agente librar oficio a todos los sujetos pasibles incluidos en la determinación de oficio practicada, a fin de demostrar que el sujeto pasible de retención presentó su correspondiente DDJJ en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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


JORGE GUSTAVO JIMENEZ

del período en que se efectuó por parte del agente la operación de compra, locación y/o prestaciones de servicio; e incluyó en las bases imponible declaradas las operaciones sujetas a retención que se encuentran en discusión, e ingresó el saldo resultante en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con lo cual converge la satisfacción del citado tributo en cabeza de quien se verifica el hecho imponible.

A partir del análisis de las contestaciones a dichos oficios, D.G.R. procedió a ajustar los importes pertinentes. En efecto, se procedió a analizar la información que surge de las certificaciones contables obrantes en el expediente, practicando los ajustes señalados teniendo en cuenta sólo la información resultante de aquellas certificaciones contables expedidas por profesional independiente y legalizadas por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas respectivo, conforme fue solicitado por la Autoridad de Aplicación según consta a fs. 383 del expediente administrativo. Por lo tanto, no corresponde considerar aquellas certificaciones que no fueron emitidas conforme las condiciones mencionadas a los fines de establecer una vinculación entre las órdenes de pago sujetas a retención y las facturas de ventas sobre las cuales el proveedor determinó, declaró e ingresó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, con lo cual en estos casos entiendo resulta procedente la exigencia del pago de la retención omitida al agente.

Finalmente, en relación a lo manifestado por el perito de parte de LAS LANZAS S.A. en el punto N° 5 de su dictamen: *"No corresponde practicar retención dado que la operación obedece al pago de expensas, concepto de "recupero de gastos" ocasionados por el beneficiario del pago (Ej: Consorcio de edificio: por pago de sueldo personal de portería, servicios públicos de Luz, mantenimiento y reparación de equipos de uso común, etc). El mencionado concepto no se encuentra dentro del objeto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y de esta manera excluida de sufrir retenciones. Según lo establecido en el inciso 10) del artículo 224 del Código Tributario Provincial"*, considero que corresponde hacer lugar al pedido del agente respecto a las sumas determinadas con motivo de las operaciones señaladas puesto que las mismas no constituyen materia imponible del impuesto en cuestión. En virtud de lo expresado, corresponde hacer lugar al pedido del agente por la suma de \$3.034,71 (Pesos tres mil treinta y cuatro con 71/100).

En conclusión, correspondería hacer lugar al recurso planteado por un importe total de \$56.406,43 (Pesos cincuenta y seis mil cuatrocientos seis con 43/100) provenientes de: a) las operaciones celebradas con los sujetos EDITH TOLEDO,

VIVERO LOS NOGALES S.A., LERDA FABRICIO DARIO, AUTOLUX S.A., CORDOBA FRANCISCO RAMON, AGUERA JUAN FRANCISCO, CEJAS JESUS JAVIER, HERRERA GRISELDA, MORALES FATIMA NOEMI, LLADO JORGE, MOVITIER S.R.L., ante la inexistencia de sustento territorial en la provincia de Tucumán y por los importes correspondientes a operaciones llevadas a cabo con los sujetos SAIEG NOEMI ELIZABETH y MARTINA NESTOR FABIANA teniendo en cuenta lo dispuesto en el "Anexo II" de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, conforme su texto vigente durante los períodos bajo análisis por un total de \$53.371,72 (Pesos cincuenta y tres mil trescientos setenta y uno con 72/100).
b) las operaciones correspondientes a CONSORCIO EDIFICIO RIVADAVIA 105 por \$3.034,71, teniendo en cuenta lo dispuesto en el inciso 10 del art. 224° del C.T.P.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **LAS LANZAS S.A. CUIT 30-63922112-8** en contra de la Resolución N° D 305/18 de fecha 18/07/2018, por un importe de \$56.406,43 (Pesos cincuenta y seis mil cuatrocientos seis con 43/100), confirmándose la determinación practicada conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 1723-2016 ACTA DE DEUDA N° A 1723-2016 ETAPA IMPUGNATORIA" por la suma de \$115.667,34 (Pesos ciento quince mil seiscientos sesenta y siete con 34/100) correspondiente a la diferencia no justificada por el agente mediante la prueba presentada, con más los intereses establecidos en "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 1723-2016 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS AGENTE DE RETENCION – ETAPA IMPUGNATORIA".

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

El **Dr. José Alberto León** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente acuerdo

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:


1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente **LAS LANZAS S.A. CUIT 30-63922112-8** en contra de la Resolución N° D 305/18 de fecha 18/07/2018, por un importe de \$56.406,43 (Pesos cincuenta y seis mil cuatrocientos seis con 43/100), confirmándose la determinación practicada conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 1723-2016 ACTA DE DEUDA N° A 1723-2016 ETAPA IMPUGNATORIA" por la suma de \$115.667,34 (Pesos ciento quince mil seiscientos sesenta y siete con 34/100) correspondiente a la diferencia no justificada por el agente mediante la prueba presentada, con más los intereses establecidos en "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 1723-2016 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS AGENTE DE RETENCION – ETAPA IMPUGNATORIA", en atención a los considerandos que anteceden.

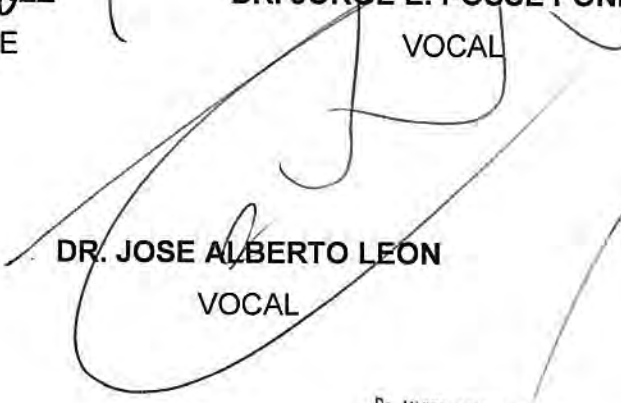
2) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

HACER SABER

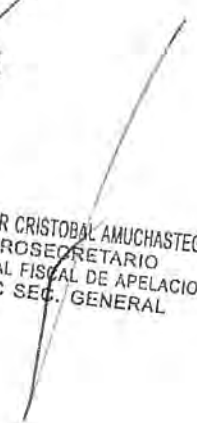
ABF


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI


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