

SENTENCIA N° 669/19

Expte. N° 205/926/2017

En San Miguel de Tucumán, a los *06* días del mes de *AGOSTO* de 2019, reunidos los miembros del Tribunal Fiscal C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal), y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada “**CITROMAX S.A.C.I. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 205/926/2017 (Expte. DGR Nro. 11985/376-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 189/195 del Expte. N° 11985/376-D-2016 el Dr. Mario Arnaldo Salvo, apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 81/17 de la Dirección General de Rentas (de ahora en más D.G.R.) del 22/02/2017 obrante a fs. 181/184. En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta en contra del Acta de Deuda N° A 130-2016 practicada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma, según planilla de fs. 166/167; **LIBERAR DE SANCION** al agente por la infracción dispuesta en el sumario instruido N° M 130-2016.

En primer lugar plantea que de autos no surge que los inspectores hayan fiscalizado y verificado si los proveedores y/o clientes de Citromax S.A. ingresaron el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Considera que en la determinación se aplicó erróneamente la alícuota del 7,5%, ya sea por operaciones que no tuvieron sustento territorial en la Provincia de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. Jorge E. Posse Ponessa
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Tucumán o por operaciones con sujetos que sí se encuentran inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Por ello solicita se declare la nulidad de la determinación por ausencia de motivación.

Señala que la D.G.R. se equivoca al considerar que se debería haber aplicado la alícuota como si los proveedores estuvieran inscriptos como Contribuyentes Local cuando la realidad es que dichos sujetos lo están en Convenio Multilateral. Advierte un enriquecimiento sin causa por parte de la D.G.R. ya que se ha determinado Ingresos Brutos en operaciones de pago de anticipo a proveedores, cuando la realidad es que la correspondiente retención fue realizada en la factura emitida por el proveedor por el total de la operación.

Manifiesta que la fiscalización incluyó en el ajuste operaciones que se encuentran exentas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos ya que dichos sujetos se encuentran bajo el amparo de la alícuota 0%, por lo que no correspondía realizar retención alguna por la compra de frutas cítricas. Que el inspector debiera haber analizado las constancias de inscripción de los sujetos y las órdenes de pago correspondientes, para constatar que se trataba de compra de frutas cítricas y por lo tanto se encontraban exentas del gravamen.

Considera que el artículo 7 de la RG (DGR) 23/02 es inaplicable y contradictorio con lo establecido en el artículo 222 inc. 1 del C.T.P. que fija la Base Imponible y excluye los importes en concepto de IVA.

Ofrece prueba.

A fs. 17 del expte. de cabecera, Mario Arnaldo Salvo, formula manifestación donde solicita en el caso en autos la aplicación del artículo 7 inc. d) de la Ley 8.873 modificado por ley 9.013. Se corre traslado a la D.G.R. A fs. 49/50 consta contestación de la misma donde concluye que las obligaciones cuestionadas en autos no se encuentran alcanzadas por la condonación legal establecida en el digesto mencionado.

A fs. 63/67 reitera pedido, pide se tenga por constituido el nuevo domicilio, solicita se ordene medida para mejor proveer a la D.G.R. para que emita dictamen y se suspendan los plazos probatorios hasta que el Tribunal se pronuncie sobre la condonación invocada.

II. A fs. 200/206 del Expte. N° 11985/376-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.

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

Establece la norma y jurisprudencia aplicable y señala que el apelante no acredita con documentación respaldatoria que los contribuyentes no hayan ingresado el impuesto, circunstancia que tampoco acredita mediante la prueba que intenta producir.

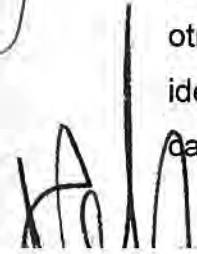
Con respecto a lo manifestado en relación con los contribuyentes inscriptos en la Provincia de Tucumán, indica que al momento de emitir la Resolución que aquí se discute, se procedió a rever la determinación practicada por las operaciones efectuadas con los citados sujetos pasivos, constatándose que los mismos registran inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos Local y en Convenio Multilateral, razón por la cual se ajustó la determinación, disminuyendo la alícuota aplicada del 7,5% al 2,5% para los sujetos Padilla Marco Aurelio; Castillo Calixto José; Ruiz Juan José y una disminución de la alícuota aplicable del 7,5% al 1,25 % para Juan Sigstad, por lo que se procedió a realizar los ajustes correspondientes.

En cuanto a la falta de motivación pretendida, reitera que el Acta de Deuda N° A130-2016 cumple con todos los requisitos normados por el artículo 102 del C.T.P. En la misma se explica suficientemente la documentación tenida en cuenta, el origen de las bases imponibles, como se obtuvieron las mismas, la no justificación de operaciones en las que no se practicó la retención, y cita las normas legales tenidas en cuenta.

Señala que la fiscalización identifico a los sujetos que registran inscripción en el régimen de convenio Multilateral a partir de la C.U.I.T. consignada por la empresa en el listado de órdenes de pago aportado durante el proceso de inspección. Por otro lado agrega que el apelante hace manifestaciones en términos generales, sin identificar ni especificar a los sujetos que hace referencia, por lo que el planteo carecería de sustento.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JOSSE DOMESTI
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Manifiesta que lo esbozado en el punto "Anticipos" son solo afirmaciones sin especificar ni detallar los respectivos anticipos por cada operación, factura u orden de pago por la cual se efectuó la retención pertinente. No habiendo aportado la documental que sustente sus dichos, ni durante la fiscalización, como así tampoco en esta etapa, se encuentra en clara contradicción a lo dispuesto en los artículos 98 y 120 del CTP.

Considera incorrecto lo expuesto por el apelante en el punto "Actividades exentas" ya que del Anexo acompañado en la impugnación indica a 4 sujetos como productores primarios, Ruiz Juan José C.U.I.T. 20-10467819-0, Inducitrica S.A. C.U.I.T. 33-70878153-9, Indepnt S.A. C.U.I.T. 30-67723629-5 y Sigstad Juan C.U.I.T. 20-13479587-6. Los primeros tres no registran inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos con actividades correspondientes a la producción de frutas cítricas. Con respecto al contribuyente Juan Sigstad, registra inscripción en varias actividades que no gozan del beneficio de alícuota 0%, establecido por el Decreto N° 1241/3 (ME) – 2006 y sus modificatorias para la "producción primaria de limón".

Por ultimo considera que el apelante se equivoca con respecto a la inaplicabilidad del artículo 7 de la RG 23/02. El mismo establece cual sería la base sobre la cual se procedería a aplicar la retención y se denomina "base sujeta a retención" pero la misma no constituye base imponible del impuesto sobre los Ingresos Brutos que pesa sobre los sujetos retenidos, ya que a ésta se encuentra establecida por Ley.

Por lo expuesto entiende que corresponde RECHAZAR el recurso de apelación interpuesto, rechaza la prueba ofrecida y hace reserva federal del caso.

III- A fs. 52/54 del expte. 205/926/2017 obra Sentencia N° 149/18 del 03-05-2018 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 CITROMAX S.A.C.I. en la etapa de impugnación y reiteradas en su escrito recursivo.

A fs. 129 de fecha 14 de Agosto de 2018 se informa que la DGR ofreció solo prueba documental y el contribuyente ofreció prueba informativa (retira 14 oficio y acredita diligenciamiento) y pericial contable que fue producida conforme

presentación efectuada por el perito designado; y que a la fecha, el período de prueba se encuentra vencido y se provee autos para sentencia.

IV. De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución N° D 81/17 es ajustada a derecho.

En primer lugar es importante expedirme sobre el planteo de condonación realizado por la firma CITROMAX S.A.C.I.

La ley N° 9.013 entra en vigencia el 24/05/2017. La misma restablece la Ley N° 8.873 e incorporó como último párrafo del artículo 7 el siguiente: *"Quedan condonadas de oficio las deudas originadas en retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondientes a los periodos 2010, 2011 y 2012, siempre que al 31 de Marzo del 2017 no se interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Civil(...)"*

Del citado artículo se desprende que es condición necesaria para la condonación de obligaciones que no esté interrumpido el curso de la prescripción al 31 de Marzo del 2017.

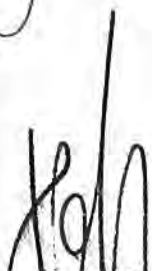
A fs. 30 del expte. 601/926/2017 obra demanda de embargo preventivo iniciado por la D.G.R. en fecha 18/10/2016, expte judicial 637/2016. Es por esto que no cabe realizar algún otro análisis. Al estar interrumpido el curso de prescripción no se cumple con la condición establecida en la Ley N° 9.013 para acceder a los beneficios de la condonación.

Con respecto al agravio expuesto por el apelante, referido a la exención del artículo 228 inciso 18 del CTP, en donde se encontraría alcanzado, corresponde destacar que se confunde al solicitarla, ya que el mismo establece la exención del impuesto sobre los Ingresos Brutos a la producción primaria de verduras y hortalizas, mientras que al mismo tiempo manifiesta que el ajuste incluye compra de frutas cítricas, las cuales no revisten el carácter de verduras ni de hortalizas. Por lo que no resulta aplicable la exención mencionada.

También se confunde al analizar del artículo 222 del CTP. El mismo determina cómo se conforma la Base Imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, y en este caso lo que se discute es la condición de la firma CITROMAX S.A.C.I.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



como agente de retención y no su obligación como contribuyente principal. En ese sentido es importante remarcar el concepto de la *“base del cálculo”*, la cual permite determinar la obligación del agente y se conforma según lo establecido en la Resolución General (D.G.R.) N° 23/02 que reglamenta su origen, constituyendo el importe determinado solo un anticipo o pago a cuenta del impuesto a ingresar posteriormente por el contribuyente directo; y el concepto de *“la base imponible”* es aquella que permite determinar el impuesto mismo que constituye la obligación del contribuyente y se rige por las disposiciones contenidas en el C.T.P.

V.- Con respecto al régimen de los agentes de retención, el artículo 32 del CTP, establece que los sujetos de retención son aquellos 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/o recaudación y/o información”.

La Corte Suprema de Tucumán, en autos “José Farías E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación” (22-12-2008, Sentencia N° 1316) y también en “Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación” (14-3-2014, Sentencia N° 185), siguiendo a Héctor B. Villegas (“Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario”, Desalma, Buenos Aires, 1998, págs. 255 y vta.) señaló que son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: a) el contribuyente, que es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo en sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) el sustituto, que es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga “en lugar de”; c) Responsable solidario es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de este. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la

obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de".

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, en el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro (cfr. ob. cit., pág. 259).

En cuanto al tema específico de los agentes de retención o percepción expresa que ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, y que no se puede decir a priori si son responsables solidarios o sustitutos. Si el legislador los crea, pero a su lado deja el contribuyente, serán responsables solidarios, siendo este el criterio general que impera en la legislación argentina. Pero si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos (cfr. ob. cit., pág. 260).

Las pautas para la designación de agentes de retención previstas por el artículo 32 de la Ley N° 5.121 se complementan con las disposiciones de la misma ley relativas al hecho y la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Así surge de los artículos 214 a 216 referidos al hecho imponible, de los artículos 218 a 200 sobre sujetos responsables y de los artículos 221 a 228 que regulan las deducciones y exenciones. Consecuentemente, la configuración de los sujetos que deben actuar como agentes de retención del impuesto a los ingresos brutos no sólo debe leerse desde el artículo 32, sino que, necesariamente, debe completar el conjunto normativo integrado por las disposiciones generales y especiales contenidas la Ley N° 5.121 aplicables al impuesto de que se trata.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. POSSE PONESIA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

VI.- Habiendo enunciado el régimen de los agentes de retención, cabe analizar el agravio referido al vicio en el procedimiento alegado por el apelante, siguiendo los lineamientos expuestos por la CSJT de propiciar la integración del trámite administrativo con los principales obligados ("fallo Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación").

En razón de ello, este Tribunal dispuso la apertura a prueba de la causa, admitiendo la informativa y pericial contable, ofrecida por CITROMAX S.A.C.I. en la etapa de impugnación y reiterada en su escrito recursivo.

En relación a la prueba producida por el contribuyente en autos, y teniendo en cuenta que los agravios están referidos a las probanzas correspondientes al ingreso directo del tributo por parte del sujeto pasivo en los periodos reclamados con respecto a las retenciones omitidas y a la falta de sustento territorial de las operaciones comerciales incluidas en la determinación, procedemos a analizar y valorar las mismas.

Corresponde aclarar previamente, que del expte. surge que la D.G.R. efectuó el ajuste, por omisión de actuar como agente de retención, por dos supuestos distintos:

- 1- omitió actuar como agente con proveedores que son Contribuyentes Locales o con Contribuyentes Inscriptos en Convenio Multilateral con alta en la Provincia de Tucumán;
- 2- omitió actuar como agentes con proveedores que no son Contribuyentes Locales o con Contribuyentes Inscriptos en Convenio Multilateral sin alta en la Provincia de Tucumán.

En el primer punto, para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente es necesario que se demuestre que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido, en su justa medida, lo cual implica desmostar:

- Que en los registros de ventas de los proveedores a los cuales se debió retener se encuentran debidamente incluidas las operaciones que integran la determinación efectuada.
- Que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por estos proveedores, se

encuentran incluidas las operaciones que fueron susceptible de retención.

- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

De este modo no existiría ningún perjuicio fiscal que alegar, más allá, por supuesto, del ocasionado por los intereses devengados entre la fecha de vencimiento de la obligación de ingresar el impuesto que debió retener (por parte del Agente de Retención) y el efectivo ingreso del tributo por parte del contribuyente principal (sujeto pasivo de la obligación tributaria).

En el caso del punto 2, puede existir la posibilidad de que las transacciones entre el agente y su proveedor no tengan el correspondiente sustento territorial para que se genere la obligación de actuar como agente de retención. Así lo establece la Resolución N° 01/08 de la Comisión Arbitral en su artículo 42 inc. a) punto 1 :
(...)Podrán resultar sujetos pasibles de retención o percepción aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo(...)” Nuestra Provincia mediante la ley 6.114 (B.O. del 26-4-91) aprobó y declaró adherida a la Provincia de Tucumán al Convenio Multilateral para el impuesto sobre los Ingresos Brutos suscripto el 2-9-88, que se encuentra actualmente vigente.

VI 1.- Con respecto a la prueba informativa, los oficios diligenciados a la DGR referidos a la información consistente en los estados de cuentas de los sujetos identificados en las planillas acompañadas en el soporte óptico, no resulta suficiente como tampoco idónea, a fin de probar que el sujeto pasivo del tributo, ingresó en forma directa el impuesto correspondiente en los períodos reclamados, lo cual no resultó probado con su producción, atento que de las mismas, no puede concluirse la correcta tributación por parte de los sujetos pasivos, lo cual deslindaría de responsabilidad al sujeto fiscalizado, considerada por tanto improcedente ya que su producción no desvirtúa las pretensiones del fisco, debido a que lo que se cuestiona es la falta de actuación del agente de retención como tal.

Esto es así, debido a que la información suministrada por la D.G.R. contiene

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

datos globales por períodos lo que no permite establecer una relación entre las operaciones correspondientes a la determinación del agente de retención y las bases imponibles de Impuesto sobre los Ingresos Brutos del obligado principal en el periodo verificado, para ello, es necesario demostrar que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido en su justa medida, lo que implica que las operaciones incluidas en la determinación que aquí se discute, se encuentren registradas en los libros de cada proveedor, que en las bases imponibles de las declaraciones juradas correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por estos se incluyan las operaciones mencionadas y, por último, que los tributos correspondientes a estas Declaraciones Juradas se encuentren ingresados.

Es por ello, que la prueba informativa producida y contestada por la DGR (estados de cuentas), resulta inconducente para la dilucidación de la cuestión que se debate en autos, toda vez que el requisito exigido para eximir al agente de retención no queda cubierto por la información obtenida.

VI 2.- En relación a la prueba informativa (proveedores del contribuyente) contestadas, a fs. 115/121 obra Certificación contable aportada por la firma Jorvical Aceros S.A., donde detalla que las dos operaciones incluidas en la determinación (Factura A 8-4036 y Factura A 8-4037 ambas de fecha 16/06/2011 corresponden a la compra de acero inoxidable. Dicho material fue entregado mediante remitos con la misma numeración en el depósito de Transporte Gómez en la Ciudad Autónoma de Buenos Aires el día 17/06/2011. Certifica además que el importe devengado en concepto de flete estaba a cargo de la firma Citromax S.A. Se puede concluir entonces que no hay sustento territorial en las operaciones mencionadas y al no tener alta en la provincia de Tucumán, no correspondía practicar retención alguna. Por lo expuesto es que debe detraerse de la determinación, las operaciones concertadas con la mencionada firma por un importe de \$ 11.469,49.

A fs. 127/128 obra Certificación contable aportada por la firma La Martina Servicios Agrícolas S.R.L. Del análisis de la misma no se puede obtener conclusiones que permitan realizar algún tipo de ajuste en la determinación practicada. Ello por cuanto la información contenida en la certificación no se

refiere a operaciones sobre las cuales surjan diferencias a ingresar de la determinación de oficio practicada.

VI 3.- Con respecto a la prueba pericial contable producida, a fs. 77/93 del expediente de cabecera, obra informe pericial aportado por el perito contador de la firma CITROMAX S.A.C.I.

A fs. 133/134, rola impugnación a la prueba pericial producida por el apelante, interpuesta por los apoderados de la D.G.R., la que no será sometida a valoración por cuanto fue presentada extemporánea al plazo probatorio.

En relación a los puntos 1 y 2, en la pericial producida se adjuntó una planilla Anexa donde efectúa un examen pormenorizado de algunas de las operaciones realizadas con varios de los sujetos incluidos en la determinación de oficio, justificando el motivo por el cual CITROMAX S.A.C.I. no practicó retención alguna.


Con respecto al sujeto Ruben O. Abitol C.U.I.T. 20-08105732-0, es importante destacar que el artículo 222 inc) 3 del C.T.P. excluye de la Base Imponible del Impuesto sobre los ingresos brutos a los reintegros que perciban los comisionistas, consignatarios y similares por los gastos realmente efectuados por cuenta de terceros, en las operaciones de intermediación en que actúen, los que deberán estar respaldados por sus respectivos comprobantes. La prueba pericial, al expresar los motivos por los cuales considera que no se practicó la retención no logra acreditar el cumplimiento de estas condiciones, por lo que no queda demostrado que corresponde a una intermediación ni que el sujeto pasible de retención actuara en carácter de comisionista o consignatario, por lo que corresponde no hacer lugar.

De los puntos 3, 4 y 5, de la pericial en cuestión, no surgen nuevos elementos que justifiquen algún tipo de ajuste en la determinación efectuada por la DGR, ya que no aportan información conducente a fin de sustentar la pretensión del apelante.

Por ello, del análisis de la prueba pericial producida, concluyo que corresponde hacer lugar al recurso interpuesto por un importe de \$ 259.581,75 (Pesos

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



Doscientos Cincuenta Y Nueve Mil Quinientos Ochenta Y Uno con 75/100), según detalle expuesto en Planilla Anexa, efectuada por este Tribunal, la cual forma parte integrante de la presente resolución.

Planilla Anexa

RAZON SOCIAL	C.U.I.T.	IMPORTE
AGENCIA MARITIMA SUC. C. SALIV	30506764226	16.862,65
ALVAREZ DIEGO GASTON	23224700709	25.221,06
TORT VALLS S.A.	30541245908	18.465,12
TRADING INTERNATIONAL S.A.	30685441175	9.724,62
AMERICANA COMERCIALIZACIONES	30710368313	7.826,91
COLD LAND S.A.	30710949529	18.182,26
LA MARTINA SERVICIOS AGRICOLAS SRL	33707560679	3.824,44
GUERRERO JUAN ALBERTO	23208892339	9.522,98
SERV. AGROINDUSTRIALES DEL NOA SRL	30680024193	18.774,93
INDUCITRICA S.A.	33708781539	23.528,54
WILZUR S.R.L.	30709466069	11.310,73
RAMIREZ SEBASTIAN SERGIO	20275950999	8.675,50
AGRO INTEGRAL SERVICIOS DEL TAFI	30710367554	12.267,66
CIATI A.C.	30689552184	23.942,91
ALVARO JOSE PADILLA	20161325989	4.074,30
MAERSK ARGENTINA S.A.	30677737545	7.406,12
RUISCAR S.R.L.	30711173605	4.054,97
ENPROTECH LATINOAMERICA S.A.	30711070598	3.638,51
WILLIAM A. SAAB	20070102405	3.377,27
NUEVO CENTRAL ARGENTINO S.A.	30653813402	2.796,64
EXPRESO SIERRAS DEL ACONQUIJA	33710149149	2.872,56
BP SOCIEDAD ANONIMA	30578654182	2.694,87
LOS TURQUITOS S.R.L.	30710934955	1.193,90
VIVERO HUMUS SRL	30710239394	11.989,80
MARIA DELFINA DE LA V. DE CATALAN	27019730501	7.352,50
TOTAL		259.581,75

VII.- Que resulta necesario ratificar las facultades de los jueces administrativos para analizar y decidir sobre la procedencia de las pruebas aportadas y ofrecidas por las partes durante el procedimiento determinativo, pudiendo desestimar aquellas que resulten inconducentes o superfluas para la resolución de la causa, conforme lo autoriza el Código Tributario de Tucumán.

Que en el presente caso, se analizó todas las pruebas ofrecidas y producidas por el apelante, llegando a la conclusión expuesta anteriormente, con respecto a la

valoración de cada una.

El artículo 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.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación atendió en reiteradas ocasiones el asunto debatido, brindando aportes imposibles de soslayar en el sublite. Específicamente, en los autos “Hochtief Construcciones S.A. y otro c/ Comisión Nacional de Energía Atómica -C.N.E.A.- s/ Contrato de obra pública”, los Dres. Carlos S. Fayt, Enrique Santiago Petracchi y Adolfo Roberto Vázquez afirmaron *“que la ley le atribuye a ciertos sujetos (agentes de retención) el deber de practicar retenciones por deudas tributarias de terceros, sobre los fondos de que disponen cuando con su intervención se configura el presupuesto de hecho determinado por la norma legal. Es por virtud de la ley, también, que se hallan obligados a ingresar al fisco los importes retenidos en el término y las condiciones establecidas, puesto que tal actividad se vincula, en lo que interesa, con el sistema de percepción de los tributos en la fuente, en razón de una disposición expresa que así lo ordena y atendiendo a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria (Fallos: 308:442, considerando 4°)*

En este caso, la responsabilidad de demostrar y probar la pretensión alegada, es exclusiva del agente. Así lo dispone el artículo 121 del C.T.P.: *“(...) Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante.”*

Que los agravios expuesto por CITROMAX SACI, en su recurso de apelación, están referidos al efecto de probar que se ha efectuado el ingreso en forma

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ

directa por parte del contribuyente; o que informen, si han pagado en forma directa el impuesto correspondiente en los períodos reclamados con respecto a las retenciones omitidas, lo cual no resultó probado con su producción, atento que de las mismas, no puede concluirse la correcta tributación por parte de los sujetos pasibles, lo cual deslindaría de responsabilidad al sujeto fiscalizado, considerada por tanto improcedente ya que su producción no desvirtúa las pretensiones del fisco, debido a que lo que se cuestiona es la falta de actuación del agente de retención como tal.

Los agentes de recaudación están obligados a pagar el tributo al Fisco con los recursos que administren, perciban o que disponen, como responsables del cumplimiento de la deuda tributaria de sus representados, mandantes, acreedores, titulares de los bienes administrados o en liquidación, etc. La ley deja expresamente dilucidado que la deuda tributaria no es propia sino ajena, pese a lo cual los retentistas quedan personalmente obligados a su pago, bajo pena de las sanciones de la ley fiscal (Héctor Villegas en "Los agentes de retención y de percepción en el derecho tributario", Ed. Depalma 1976).

Que como lo ha dicho pacífica jurisprudencia, el agente que incumple tiene la carga de probar los pagos efectuados por los contribuyentes para liberarse de responsabilidad (cfr. Sala III de la Cámara en lo Contencioso Administrativo Federal, "Sa-Ce SRL" del 26/09/89).

En conclusión, CITROMAX SACI, es responsable solidario a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de la relación jurídica tributaria, sin excluir de esta relación al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de". 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, en

el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro

Que por lo expuesto, no se ha desvirtuado la pretensión del Fisco correspondiendo ratificar parcialmente el ajuste practicado por la Administración.

Por ello, corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por la firma **CITROMAX S.A.C.I. C.U.I.T. 30-50623091-4** contra la Resolución N° D 81/2017 de fecha 22-02-2017 por: **1.1** \$259.581,75 (Pesos Doscientos Cincuenta Y Nueve Mil quinientos Ochenta Y Uno con 75/100) conforme planilla Anexa I la cual forma parte integrante de la presente resolución y; **1.2** \$11.469.49 (Pesos Once Mil Cuatrocientos Sesenta y Nueve con 49/100) por las operaciones concertadas con Jorvical Aceros S.A. por falta de sustento territorial; **EN CONSECUENCIA** dejar firme el Acta de Deuda N° A 130-2016 emitida en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención por \$333.245,44 (Pesos Trescientos Treinta y Tres Mil Doscientos Cuarenta y Cinco con 44/100)

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,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

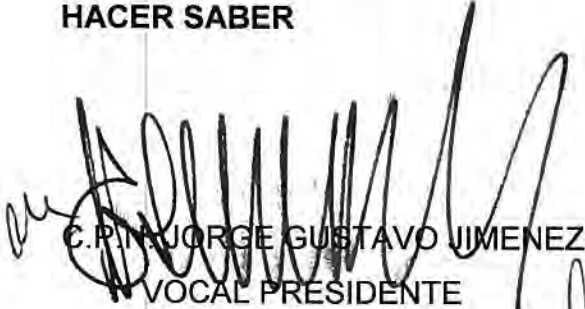
1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por la firma **CITROMAX S.A.C.I. C.U.I.T. 30-50623091-4** contra la Resolución N° D 81/2017 de fecha 22-02-2017 por un importe de \$ 271.051,24 (Pesos Doscientos

Setenta y Un Mil Cincuenta y Uno con 24/100) y **EN CONSECUENCIA** dejar firme el Acta de Deuda N° A 130-2016 emitida en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención por \$333.245,44 (Pesos Trescientos Treinta y Tres Mil Doscientos Cuarenta y Cinco con 44/100), según los considerandos expuestos en la presente resolución.

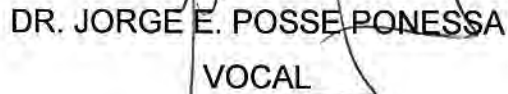
2. REGISTRAR, NOTIFICAR y devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

S.G.B.

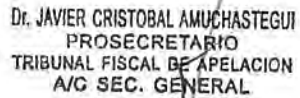
HACER SABER


C.P. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


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