

SENTENCIA N° 685/19

Expte. N° 198/926/2017,

En San Miguel de Tucumán, a los 15 días del mes de Agosto de 2019, se reúnen los miembros del Tribunal Fiscal de Apelación de la Provincia, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal) a fin de resolver la causa caratulada “CITROMAX S.A.C.I. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 198/926/2017 (Expte. DGR Nro. 58863/376/D/2015)” y;

Se practica el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, da como resultado: Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

El Señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dice:

I. Que a fojas 286/295 el Dr. Mario A. Salvo, en carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 34/17 de la Dirección General de Rentas de fecha 09.02.2017 obrante a fs. 278/282. En ella se resuelve:

-HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación, interpuesta por la firma CITROMAX SACI, CUIT N° 30-50623091-4 en contra del Acta de Deuda N° A 999-2015 confeccionada en concepto de impuesto sobre los ingresos Brutos, Agente de Retención, confirmándose la misma conforme planilla denominada “PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 999-2015 – Acta de Deuda N° A 999-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA”;

-INTIMAR por medio de este acto al obligado al pago, a cancelar la diferencia titulada “PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 999-2015 – Acta de Deuda N° A 999-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA”;

-DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto en contra del Sumario Instruido N° M 999-2015.

En su expresión de agravios plantea que:

-el acto es nulo, ya que aún en el supuesto que actuara como agente de retención, no le generaría obligación de ingresar tales sumas, si las mismas no hubieran sido detraídas en las DDJJ de quienes debieron haberla sufrido;

-el art. 33 de la Ley 5121 expresa que si el contribuyente no ingresara el impuesto en su justa medida, el agente deberá responder solidariamente por las sumas no retenidas o percibidas. Por lo que si no existe deuda, no se puede responder solidariamente por una obligación fiscal inexistente. Si nada debe el contribuyente, menos aún el responsable;

-la función de la DGR es la de verificación y fiscalización de los tributos provinciales, por lo que no puede desconocer esta tarea al momento de cotejar la información resultante de las declaraciones juradas con la correspondiente documentación respaldatoria. No existe constancia en los expedientes administrativos que haya fiscalizado a los proveedores y/o clientes de Citromax SACI y que haya verificado que aquellos no ingresaron el Impuesto sobre los Ingresos Brutos;

-al formular la impugnación acompañó las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos de la firma Los Altos S.A., Lucas Eduardo Fornaciari e Intra S.R.L., conforme surge de los autos administrativos. Lo que demuestra que el principal obligado ingresó el impuesto que la Administración reclama al agente. La DGR no verificó de manera previa al principal obligado, teniendo de manera fácil la información de si ingresó o no el gravamen. Por lo que sostiene que la Administración pretende cobrarse dos veces un mismo impuesto;

-la Administración pretende que efectúe percepciones y/o retenciones a sujetos a los que no corresponde hacerla. Son operaciones sin sustento territorial, realizadas en una jurisdicción distinta a la de Tucumán, violando las normas del Convenio Multilateral. En la etapa de impugnación se presentó como Anexo I, listado de las operaciones realizadas con proveedores de servicio de flete internacional y despachantes de aduana, que por la modalidad de las operaciones se advierte que fueron realizadas fuera de la Provincia de Tucumán, y sobre las cuales la Administración determina deuda. Además pretende lo mismo con

respecto a las operaciones de servicios de cámara de frío prestados en la provincia de Buenos Aires, por lo que se adjuntó Anexo II en la impugnación;

- la DGR incluyó en el ajuste operaciones que se encuentran exentas del impuesto sobre los ingresos brutos o excluidas por ley. Tales como actividades primarias, bienes de uso, despachantes de aduana y flete internacional. Por lo tanto al encontrarse exento del gravamen los sujetos principales objetos del gravamen por ley, no corresponde al agente realizar la retención;
- en el ajuste realizado, la administración incorporó dos veces el mismo importe y concepto. El agente libró órdenes de pago contra facturas emitidas a proveedores, y erróneamente la D.G.R. la consideró como materia sujeta a retención la orden de pago y la factura;
- hay situaciones en las que la administración pretende cobrarse tres veces un mismo impuesto por una misma obligación. Por lo siguiente: 1) el contribuyente ingresó el gravamen que le correspondía sin computar a cuenta la percepción y/o retención no sufrida; 2) se exige al agente una percepción por una nota de débito que tiene como base de cálculo parte del importe de la factura a la que está asociada y una retención por una orden de pago que tiene como base de cálculo el importe de la factura a la que está asociada; c) el apelante ya ingresó al fisco el impuesto sobre los ingresos brutos que impacta sobre la operación, cuando retuvo y/o percibió el gravamen sobre el importe total de esa misma factura;
- en la determinación se aplica alícuota máxima del 7,5% a las operaciones de pago realizadas a sujetos supuestamente no inscriptos en el impuesto sobre los ingresos brutos en ésta jurisdicción. Cita como ejemplo el caso de Intra SRL la cual sostiene que se encuentra inscripta en la jurisdicción Tucumán y realizó con el agente una operación de compraventa de cítricos, por lo tanto no correspondería retención alguna;
- no puede la Administración establecer por vía reglamentaria, mediante el artículo 7 de la RG 23/02 la base de cálculo de un gravamen obviando la intervención del Poder Legislativo, es por ello que dejan planteada la inconstitucionalidad.

Reitera el ofrecimiento de prueba documental, informativa y pericial contable.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCA  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



ESTAVO ILLIENFZ

II. A fojas 1/6 del Expte. Nº 198/926/2017 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;
- la acreditación efectiva y fehaciente de un vicio de nulidad del acto administrativo, requiere que haya provocado un menoscabo o lesión cierto en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada. Los argumentos son insuficientes, por lo tanto se presume legítimo, tal como lo establece el artículo 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo;
- el agente de percepción es parte de un sistema de recaudación en la fuente, creado con el objeto de disminuir la evasión. El artículo 33 del C.T.P. establece que responden solidariamente por las retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas. El artículo 25 del Código Civil en su inciso 1, dispone que la obligación pueda ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores (solidarios) a elección del sujeto activo, en este caso la Dirección General de Rentas. Por lo tanto, el agente no puede deslindarse de su responsabilidad;
- según el fallo "San Juan", la Corte Suprema de Justicia de la Nación, confirma lo resuelto en la causa "Citafón S.R.L.", acerca del deber de los agentes de acreditar el pago por parte de los obligados directos como única forma de eximirse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre ellos. El apelante no acredita, con documentación respaldatoria, que los contribuyentes no percibidos ingresaron el impuesto. Además, el deber de información recae sobre los responsables que tienen a su cargo la obligación de brindar todos los datos e informaciones que sean requeridos por el organismo fiscal para determinar las obligaciones fiscales y su regular cumplimiento. Por tales motivos, corresponde el rechazo del planteo efectuado por el apelante;
- respecto del poder de policía para obligar a los contribuyentes directos, basta recordar al agente que su único deber era retener, no analizar, ni fiscalizar, ni



determinar el impuesto en cada operación. Por ello el agravio pierde todo sustento en la realidad;

-desde que fue notificada la orden de inspección hasta el dictado de la resolución criticada, el agente tuvo innumerables posibilidades de incorporar pruebas al procedimiento. En virtud de las pruebas aportadas en la impugnación y lo incorporado por la D.G.R. en búsqueda de la verdad material, se realizó un ajuste en la determinación originaria. Cabe agregar que siendo el procedimiento oficioso finito, mal puede pretender el apelante que la Administración persiga sin fin una supuesta verdad material enunciada por un agente que omitió su obligación principal de retener;

-el apelante aporta estados de cuentas de contribuyentes con los que realizaron operaciones para demostrar el ingreso del gravamen por parte de los mismos. Erróneamente podría presumir que la Administración con tales pruebas pueda conocer a ciencia cierta si el contribuyente ingresó el impuesto en su justa medida respecto a la operación omitida, ya que el estado de cuenta tiene una naturaleza global;

-el apelante reitera en sus agravios lo que ya fue analizado y resuelto por el acto en crisis relativo a las actividades exentas o no gravadas que, a su entender, no deberían haber sido incluidas en la determinación. Siendo que el planteo recursivo en nada difiere de lo que fue analizado y contestado por la D.G.R. en la impugnación oportunamente, nada resta agregar a lo que ya fue decidido;

-insiste con los planteos formulados al tiempo de la impugnación referido a las órdenes de pago. Se agravia por cuestiones ya ajustadas por la D.G.R. en la etapa de impugnación, por lo que su planteo no puede seguir invocando perjuicio;

-respecto al planteo de la recurrente que la D.G.R. pretendería hacerse tres veces del mismo importe, partiendo de la presunción de que el principal ingresó el impuesto, cabe aclarar que no existe constancia alguna del ingreso del tributo por parte del contribuyente sobre las retenciones omitidas, razón ésta por la que no puede hablar de perjuicio alguno;

-reitera el pedido de nulidad del acto dictado por falta de motivación respecto a las alícuotas aplicadas en las operaciones con la firma INTRA S.R.L., en la etapa

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
FISCAL EN JEFE

impugnatoria la Administración admitió la incorrecta aplicación de alícuota y procedió a ajustar la misma pasando del 7,5% al 2,5% en las operaciones con dicho sujeto, por lo que el agravio resulta incausado;

-el Acta de Deuda impugnada resulta ser un acto debidamente motivado, toda vez que en la misma se explica con la completitud suficiente, la documentación tenida en cuenta, las conclusiones que surgen a partir de su análisis, el motivo que origina la determinación impositiva practicada, la conformación de las bases imponibles, las alícuotas aplicadas, y las normas legales tenidas en cuenta. Por lo que no puede oponerse al decisorio un vicio de falta de motivación;

-finalmente, el agente solicita la declaración de inconstitucionalidad del artículo 7° de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02. Asegura que solo la ley puede fijar la base del impuesto, por lo que la incorporación del IVA a la base impositiva resultaría inconstitucional por haber obviado la intervención del poder legislativo para ello. La recurrente se equivoca, ya que la base de cálculo permite determinar la obligación del agente y se conforma según lo establecido en la R.G. (D.G.R) N° 23/02, constituyendo el importe determinado sólo un anticipo o pago a cuenta del impuesto a ingresar posteriormente por el contribuyente directo. En cambio, la base imponible es aquella que permite determinar el impuesto que constituye la obligación del contribuyente y se rige por las disposiciones contenidas en el C.T.P. Por lo que no hay exceso de delegación de facultades, ya que los mecanismos de determinación de las obligaciones tributarias que alcanzan al agente y al contribuyente directo son diferentes. No comparten la misma naturaleza ni se encuentran regidas por la misma normativa.

En merito a ello, entiende que corresponde RECHAZAR El Recurso de Apelación Interpuesto por el agente contra la Resolución N° D 34-17, confirmándose la misma.

III. A fojas 12/14 obra Sentencia dictada por este Tribunal, donde se tienen por presentadas las actuaciones, se abre la causa a prueba por el término de 20 días. A fojas 17, el apelante presenta nota solicitando la suspensión del proceso ya que tramita en la Excm. Cámara Contencioso Administrativa Sala I, con el objeto de

lograr la Nulidad y Revocación de los actos administrativos que se discuten en estos actuados y en los autos judiciales caratulados "CITROMAX S.A.C.I. c/ PROVINCIA DE TUCUMAN s/ NULIDAD- REVOCACION" Expte. N° 557/16.

A fojas 19, éste Tribunal informa que el plazo probatorio está vencido. El contribuyente no produce la prueba ofrecida oportunamente, por lo que dicta autos para sentencia.

A fojas 22/23 obra Medida para Mejor Proveer dictada por éste Tribunal, para que se oficie a la Fiscalía de Estado a fin de que en el plazo de 10 (diez) días hábiles administrativos, informe en qué estado procesal se encuentran los autos.

A fojas 27 obra contestación de medida, en donde la Fiscalía de Estado manifiesta que a la fecha no se ha contestado demanda, por lo que no existe impedimento a los fines que éste Tribunal dicte un fallo ajustado a derecho.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación de la autoridad de aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir mi opinión.

Con respecto al agravio expuesto por el contribuyente de la Nulidad de la Resolución apelada, cabe precisar 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 cierto en el ejercicio del derecho de defensa de la parte afectada.

Siendo insuficientes los argumentos utilizados a los fines de lograr la sanción de nulidad del acto administrativo, el cual se presume legítimo, tal como lo establece el artículo N° 47 de la Ley de Procedimiento Administrativo de la Provincia, y no habiéndose vulnerado el Derecho de Defensa del contribuyente, corresponde rechazar el planteo de nulidad intentado por el apelante.

En otro de sus agravios manifiesta que la Administración no verificó de manera previa el ingreso del impuesto por parte del principal obligado, pretendiendo cobrarse así dos veces el mismo impuesto. Si bien la D.G.R. tiene acceso a los Estados de Cuenta de cada uno de los sujetos involucrados en la determinación de oficio, esto no permite detectar que se ingresó el impuesto en la medida justa

Dr. JOSSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

  
RICARDO JIMENEZ

respecto a cada operación. Son montos globales de las declaraciones juradas y no están identificadas las operaciones que integran las bases imponibles utilizadas para el cálculo de la determinación.

El deber de información recae sobre los responsables de la deuda, quienes deben proporcionar lo requerido al Organismo Fiscal para determinar las obligaciones y su cumplimiento. El apelante no acredita sus dichos con documentación respaldatoria, ni con las pruebas ofrecidas.

Con respecto a la imposibilidad del agente de demostrar que el sujeto pasivo del gravamen ingreso el impuesto en su justa medida, cabe mencionar el artículo 32 de la Ley 5.121 establece que: *"Son responsables en carácter de agentes de retención, de percepción o recaudación los sujetos designados por la ley o por el instrumento correspondiente, según la autorización legal prevista en el párrafo siguiente y en otras leyes especiales, que por sus funciones públicas o por razones de su actividad, oficio o profesión intervengan en actos y operaciones en las cuales puedan efectuar la retención, percepción o recaudación del tributo correspondiente. La Dirección General de Rentas queda facultada para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información ad referendum"*.

Sentado el alcance de lo que ha de entenderse como agente, es pertinente mencionar 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).- el responsable solidario, que 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" (cfr. Villegas, Héctor B. Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario, T. I, págs. 227 y vta.). "

De tal forma, 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. 231).

En consonancia con lo dicho, el artículo 33 de la Ley 5.121 dispone que:

*"Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responderá solidariamente. El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones, percepciones y/o recaudaciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen".*

De ello se deduce que en la especie, dado que la determinación que se cuestiona gira en torno a la falta de retención de la demandante, por imperio de la norma que se transcribe, el contribuyente se encuentra al lado del agente de retención, siendo ambos responsables de la obligación tributaria. Es decir -y en palabras de la Excma. Corte Suprema de Justicia pronunciadas en la Sentencia N° 1.313 del 22/12/2008, recaída in re "José Farías e Hijos SRL vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación" ambos integran la misma relación jurídica tributaria principal como sujetos pasivos por identidad de objeto.

También plantea la improcedencia del ajuste en operaciones sin sustento territorial, en operaciones que se encuentran exentas del impuesto o excluidas por ley - como las actividades primarias, bienes de uso, despachantes de aduana y flete internacional -, sobre órdenes de pago y su factura asociada, y por aplicar

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

JORGE GUSTAVO JIMENEZ

una alícuota incrementada en operaciones con sujetos que no corresponde. Para demostrar tales dichos, reitera las pruebas ofrecidas, y éste Tribunal en procura de obtener la verdad objetiva material, dispone la apertura a prueba. La misma no fue producida transcurrido el plazo establecido, siendo la carga de la prueba en cabeza del contribuyente.

*“Los litigantes deben probar los presupuestos que invocan como fundamento de su pretensión, defensa o excepción, y tal imposición no depende de la condición de actor o demandado, sino de la situación en que cada litigante se coloque dentro del proceso...la noción de la carga de la prueba ha sido diseñada como una regla de juicio dirigida al juez, que le indica cómo resolver frente a hechos insuficientemente probados, a fin de evitar el non liquet. Indirectamente indica a cual de las partes le interesa la demostración y, por lo tanto, asume el riesgo de la falta de evidencia.”* (Jorge Mosset Iturraspe, *Accidentes de automotores- Responsabilidad del Estado, en Revista de Derecho de Daños, Tomo I-2001, Accidentes de tránsito, Rubinzal Culzoni Editores, págs. 49/50*).

Asimismo el artículo 302 del Código Procesal Civil y Comercial de Tucumán dispone que: *“incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido, y que 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 aquel 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. *“No interesa, para esta teoría, la condición de 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.”* (Palacio, Lino E., T° IV, pág. 368).” (C.S.J.T., sentencia N° 79/2001, in re “Aguirre, Ramón

Argentino y otra vs. Si.Pro.Sa. s/daños y perjuicios”). DRES.: GANDUR – LOPEZ PIOSSEK.

Por ello, y no habiendo probado los extremos expuestos por el Apelante, corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto.

Así lo propongo.

El Dr. José Alberto León dice:

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, dice:

Que comparte los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en igual sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

### EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

#### RESUELVE:

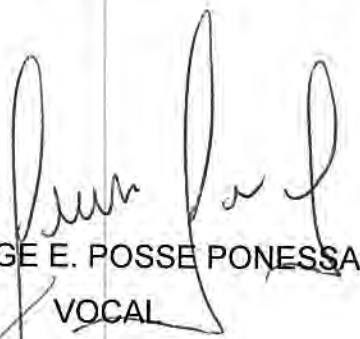
- 1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **CITROMAX S.A.C.I., CUIT N°: 30-50623091-4**, contra la Resolución N° D 34/17, de la Dirección General de Rentas de fecha 09/02/2017, atento a los considerandos que anteceden.
- 2. REGISTRAR, NOTIFICAR**, oportunamente, devuélvase los antecedentes administrativos acompañados y archívese.-

M.F.J.

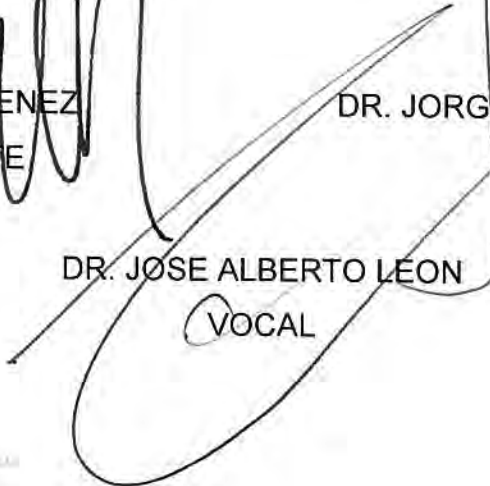
**HACER SABER**



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



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

**ANTE MI**

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

