

SENTENCIA N° 775 /2019

Expte. N° 771/926/2018

En San Miguel de Tucumán, a los 16 días del mes de octubre 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: “ALPRE S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN” – Expediente N° 771/926/2018 (Expte DGR N° 22.838/376/D/2010).

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- A fojas 1601/1608 del Expediente N° 22.838/376/D/2010, el contribuyente ALPRE S.A., CUIT N° 30-70753478-4, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 440/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 10/09/2018 (fs. 1589/1594). En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación y confirmar la nueva planilla determinativa confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención N° “PD 1874-2012 – Acta de Deuda N° A 1874-2012 etapa impugnatoria” y Declarar Abstracto el tratamiento del descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 1874-2012.

Esgrime el apelante, la improcedencia del ajuste realizado por la DGR, en el momento que en la nueva planilla determinativa omite computar las retenciones en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos depositadas por la empresa.

Sostiene que existen depósitos bancarios de cheques de terceros que deben excluirse de la determinación, conforme surge de la pericia presentada.

En igual sentido y conforme la prueba pericial, afirma que los asientos de ajustes de contabilidad resultantes de conciliaciones bancarias, deben ser detraídos de la determinación. Adjunta prueba documental relativa a las órdenes de pago de referencia y del ajuste contable.

J.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Impugna la determinación y enumera las órdenes de pago en las que las bases imponibles son inferiores a \$ 400, establecido como mínimo no imponible para retención del IIBB.

Adjunta una lista detallada de los valores retenidos e ingresados por el contribuyente en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos, que no fueron considerados en la inspección efectuada por la DGR, solicitando se tengan en cuenta en esta etapa.

Afirma que existen diferencias de bases imponibles para el cálculo de la retención a efectuar, habiendo considerado la DGR bases equivocadas respecto a las determinadas por ALPRE SA.

Expone cuadro detallado de contribuyentes a los cuales la DGR les aplicó erróneamente la alícuota máxima del IIBB, adjuntando comprobantes de inscripción F901 de los mismos.

Bajo el título "otros" hace referencia a órdenes de pagos específicas, así como a pagos correspondientes a honorarios profesionales y operaciones sin sustento territorial, las cuales según su criterio no corresponden que integren la determinación impugnada. Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable, solicitando se haga lugar al recurso y se archiven las actuaciones.

II.- A fojas 01/04 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas -a través de sus apoderados- contesta traslado del recurso interpuesto, conforme lo establecido en el artículo 148º del Código Tributario Provincial.

En su responde analiza uno a uno los agravios expuesto por el apelante en su recurso, considerando que corresponde hacer lugar parcialmente al mismo, confeccionando una nueva planilla determinativa N° PD 1874-2012 Acta de Deuda N° A 1874-2012 Etapa Recursiva, la cual se acompaña en autos, fundamentos que en honor a la brevedad damos por reproducidos íntegramente.

III.- A fs. 11/12 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 900/18, donde se declara la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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 en esta oportunidad emitir mi opinión.

Ingresando al análisis del fondo de la cuestión planteada por el apelante, cabe mencionar que en la contestación de agravios efectuada por la Autoridad de Aplicación, recepciona favorablemente parte de sus argumentos recursivos.

Bajo el título improcedencia del ajuste, esgrime numerosos argumentos que fueron contestados por la DGR, procediendo este Tribunal a analizar las cuestiones conducentes para la correcta solución del caso.

Con respecto al importe resultante de la nueva planilla determinativa efectuada por la DGR, el mismo corresponde a \$ 143.974, según consta a fojas 1560 de marras conforme soporte óptico adjuntado, quedando aclarado el punto expuesto por el apelante.

Que en relación al agravio expuesto en el subtítulo "Depósito Bancario de Cheque de Terceros" la Dirección General de Rentas procedió a rever el análisis de la documental referida a la Orden de Pago y los valores a nombre de Alpre S.A., la que corren agregadas a fojas 690/825 del expediente administrativo Nro. 2838/376/D/2010, verificándose que si bien la denominación de ambos beneficiarios difiere en su concepto, los mismos hacen referencia a un mismo beneficiario identificado bajo Nro. 01163 y que los valores depositados corresponden a nombre de Alpre S.A., lo que a partir de este nuevo análisis resulta procedente excluir de la determinación de operación identificada con el Nro. 14199, conforme al detalle de operaciones contenidas en soporte óptico (CD) obrante a fojas 1750.

Que en relación al título "Asientos de Ajustes Contables", corresponde señalar que le asiste razón a lo manifestado por la DGR en su contestación, toda vez que las ordenes a la que hace referencia el apelante expuestas en un cuadro, fueron en su totalidad excluidas de la determinación y estipuladas a valor "0,00" al igual que las ordenes a la que hace referencia se hizo lugar, conforme surge del soporte magnético obrante a fojas 1560 del expediente administrativo Nro. 2838/376/D/2010 y que fueron notificada conjuntamente con la Resolución atacada, por lo que su agravio no tiene sustento material.

Que sobre el título "Mínimo no Imponible", al respecto cuadra manifestar que las ordenes de pago que hace referencia el apelante corresponden a los sujetos

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POBLETE PONCESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO TIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Transportes La Sevillanita S.R.L. (Orden de pago Nro. 13396- Nro. 13104) y Covemat S.R.L. (Orden de pago Nro. 12972- Nro. 12971- Nro. 12970) los que registran inscripciones en el impuesto sobre los Ingresos Brutos con sede en la jurisdicción de Tucumán y según informe obrante en fojas 1736/1739, el cual señala la normativa que compete a este impuesto, la DGR procedió a exceptuar de la determinación impositiva, en virtud de la situación referida al artículo 8 inciso b) de la Resolución General (DGR) Nro. 23/02, respecto a los pagos a los que hace referencia el apelante, los cuales resultan ser inferiores a la suma de Pesos Cuatrocientos (\$400), en los términos del primer párrafo del artículo 7, conforme se expone en detalle al detalle de operaciones contenidas en soporte óptico (CD) que acompañó al mencionado informe asistiéndole razón al recurrente.

Que en respuesta a lo expuesto por la apelante en el título "Valores Retenido e Ingresados por Alpre SA no Considerados por la Inspección de la DGR Tucumán", corresponde señalar, de la totalidad de las órdenes de pago indicadas en el cuadro que anexa a las Órdenes de Pago Nro. 17981, Nro. 17980, Nro.17971, Nro. 17976, Nro. 17999, Nro.17891, Nro. 17902, Nro. 17905, Nro. 17927, Nro. 17758, Nro. 17763, Nro. 16963, Nro. 16967, Nro. 16976, Nro. 16966, Nro. 170707, Nro. 17077, Nro. 17261, Nro.17303, Nro. 16522 y Nro. 16592, corresponde hacer lugar el planteo, puesto que el Departamento de Revisión y Recurso de la Dirección General de Rentas pudo corroborar mediante la consulta al sistema informático de ese Organismo que el Agente declaró e ingresó retenciones practicadas, las cuales fueron consideradas como pago a cuenta respecto de las determinadas, conforme se expone en listado de operaciones procediéndose a ajustar dichas operaciones de acuerdo al soporte óptico CD que acompañó la DGR en su responde.

Que en lo que concierne a la Orden de Pago Nro. 17979 y Nro. 18022, en donde la firma apelante hizo referencia a que dichas órdenes corresponderían a las firmas VIA AR TEC y NOA MATAFUEGOS, la DGR manifiesta que en la presentación efectuada por el Agente en la DDJJ de mes 06/2010 con su respectiva nomina anexa, la Orden de Pago Nro. 17979 corresponde al CUIT Nro. 27-27211358-6 (NATALIA ESTELA GOMEZ) y por la Orden de Pago Nro. 18022 corresponde al CUIT Nro. 20-14480272-2 (AYBAR CRITTO AMADO SILVESTRE), el cual difiere a lo señalado por el apelante no aportando ninguna documental puntual a los efectos de demostrar el extremo por el sostenido, ni tampoco clarifica su exposición con la documental que acompaña, puesto

que las mismas se corresponden a valores totales globales, sin una especificación cierta de que el Agente haya efectuado y declarado la retención, razón por la cual le asiste razón a lo manifestado por la Autoridad de Aplicación.

Que respecto a las Órdenes de Pago Nro. 18003, Nro. 17885, Nro. 17077 y Nro. 16592 que corresponden al Sujeto SERGIO SCOPEL, afirma la DGR que el Agente incurre en un error cuando las declaró en las DDJJ con el CUIT erróneo Nro. 24-11762256-4, siendo el CUIT correcto el 20-11762256-9, por ello procedió a considerar lo retenido e ingresarlo por el Agente como pago a cuenta respecto de las determinadas, conforme se expone en listado de operaciones, procediéndose a ajustar (soporte óptico CD).

Que en relación al resto de las Ordenes de Pagos enunciadas en el cuadro inserto en el escrito de apelación, no existen constancias que el apelante haya practicado y declarado las retenciones a las que hace referencia en su escrito, más aun si la documental con la intenta justificar solo se corresponde a valores globales sin una especificación cierta de que el Agente haya efectuado y declarado la retención, razón por la cual no le asiste razón al planteo efectuado.

Que en relación al punto "Diferencia de Bases para Calculo de Retención", cuadra señalar que el apelante no aportó documentación con el fin de demostrar la supuesta duplicidad de base, habiendo efectuado afirmaciones por escritos sin sustento probatorio, por lo que corresponde desestimar el planteo formulado.

Con respecto al subtítulo "Diferencia de alícuota", la DGR procedió a ajustar aquellas operaciones celebradas con sujetos locales que registran inscripción en el impuesto sobre Ingresos Brutos a quienes les corresponde aplicar la alícuota del 2,5% y los que figuran con la inscripción en el Régimen de Convenio Multilateral con alta en esta jurisdicción, correspondiendo aplicar la alícuota del 1,25%, procediendo a ajustar las alícuotas de la determinación impositiva, conforme se expone en soporte óptico CD obrante en autos.

Que en relación a lo expuesto por el recurrente en el inciso "c. Honorarios Profesionales y Sujetos Exentos", la DGR analizó y excluyó de la determinación las Ordenes de Pago, conforme la documental analizada, con respecto a los sujetos Marta Estela Alonso, Beatriz Lucrecia Tula y Lidia Ester Martorell, acorde soporte óptico CD obrante en autos.

Asimismo, el contribuyente ha puesto especial énfasis en relación a la acreditación de pago del tributo por parte de los principales obligados, situación que privaría de

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. JOSSE PONSSES
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sustento a la responsabilidad solidaria que justificaría la determinación practicada por la DGR.

En relación a ello, se advierte que en la etapa impugnatoria, al efectuar el descargo contra la determinación de deuda practicada ofreció prueba informativa y pericial contable para que en términos generales- verifique si cada uno de los clientes de la firma computó en la declaración jurada mensual las retenciones no practicadas por Alpre S.A.

Con respecto a la prueba informativa, la cual ofreció nuevamente en su recurso de apelación, la misma fue denegada, teniendo en cuenta las propias manifestaciones del apelante (fs 1455), habiéndose producido el desistimiento de la misma, lo que impidió receptarla favorablemente, en el momento que quienes intervienen en un proceso no pueden contradecir sus propios actos anteriores jurídicamente relevantes, siendo necesario para la correcta resolución de la causa, guardar un comportamiento coherente.

En lo que respecta a la prueba pericial contable, la misma fue receptada, producida (fs 1543/1556) y valorada por la DGR en la etapa impugnatoria y por este tribunal, en la etapa correspondiente. Por ello y en razón que la prueba ofrecida en esta instancia es idéntica a la ya producida, correspondía su rechazo por ser la misma dilatoria.

Que los fundamentos con respecto a la solicitud de apertura aprueba y posterior declaración de puro derecho, fueron expuestos en Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 900/18.

V.- Conforme lo expresado y con respecto a la imposibilidad del agente de demostrar que el sujeto pasivo del gravamen lo ingreso 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 referéndum".*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JORGE E. ROSSE POMESA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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 Farias e Hijos SRL vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación1d-:"26 ambos integran la misma relación jurídica tributaria principal como sujetos pasivos por identidad de objeto.

En relación a lo expuesto y con respecto a la prueba Informativa solicitada en autos (sin perjuicio de lo expresado en la sentencia N° 900/18 obrante a fs 16/17), este tribunal considera que librar oficio a los proveedores detallados, deviene improcedente y meramente dilatorio atento a que del modo que fue ofrecida, no es suficiente para demostrar que se canceló el tributo respecto de cada una de las operaciones incluidas en la Determinación de Oficio, atento a que la Autoridad de Aplicación si bien tiene acceso a las DDJJ del sujeto pasible en su calidad de contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el mismo corresponde a montos globales de ventas del periodo declarado, resultando imposible conocer si los proveedores (sujetos pasivos) han ingresado el tributo que solidariamente se le reclama al Agente ,y esto es debido a que la Determinación de Oficio se practica en función al "Listado de Pago" proporcionado por el Agente, el cual no tiene vinculación cierta y efectiva con las facturas de ventas emitidas por los contribuyentes directos (sujetos pasibles), situación que puede conocer el Agente y eventualmente el sujeto pasible, pero no el fisco.

Además esa operación de venta del sujeto pasible, debe integrar la base declarada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y luego dicho gravamen debe estar cancelado.

En este sentido, 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.

En el presente caso, se analizaron todas las pruebas documentales adjuntadas en las presentaciones, y las ofrecidas y producidas por el apelante, llegando a la siguiente conclusión con respecto a la valoración de cada una.

Que los agravios expuesto por Alpre S.A., en su recurso de apelación, están referidos al efecto de probar que se ha hecho el ingreso en forma directa por el contribuyente; situación que no pudo acreditar con las pruebas producidas, no logrando deslindar su responsabilidad ante el fisco, debido a que lo que se cuestiona es la falta de actuación de agente de retención como tal.

"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.

VI.- En conclusión y conforme lo expresado, corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente ALPRE S.A. y en consecuencia confirmar la "Nueva Planilla Determinativa N°: PD 1874-2012 Acta de Deuda N° A 1874-2012 – Etapa Recursiva, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención, obrante a fojas 10/14 del expediente N° 771/926/2018, la cual forma parte integrante de la presente.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. MOSSET PONERBA
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Así lo propongo.

El **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez**, dijo: que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El señor vocal **Dr. José Alberto León**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:**

1) HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por **ALPRE S.A., CUIT N° 30-70753478-4**, contra la Resolución de la DGR N° D 440/18 de fecha 10/09/2018, y confirmar la "Nueva Planilla Determinativa N°: PD 1874-2012 Acta de Deuda N° A 1874-2012 – Etapa Recursiva, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos-Agente de Retención, obrante a fojas 10/14 del expediente N° 771/926/2018, la cual forma parte integrante de la presente, por los motivos expuestos.


2.- REGISTRAR, NOTIFICAR Y ARCHIVAR.

A.L.D:


HACER SABER



CPN JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE



DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL