

SENTENCIA N° 884/19

Expte. N° 173/926/2019

En San Miguel de Tucumán, a los 14 días del mes de noviembre de 2019 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, 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: **"COLOBRES HNOS S.R.L." S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 173/926/2019 y Nro. 45498/376-D-2017)** y;

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

Por ello,

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

I. A fojas 268/282 del expte. N° 45498/376-D-2017, Hugo Mariano Danesi, apoderado de la firma, interpone recurso de apelación contra la Resolución N° D 652/18 de fecha 06/12/2018 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 255/257). En ella se resuelve **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por la firma S.R.L. COLOBRES HNOS, C.U.I.T. 30-56962462-9, con domicilio constituido en calle 24 de Septiembre N° 1034 de esta ciudad, en contra del Acta de Deuda N° A 2551-2017 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma según **"PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 2551-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 2551-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA"**; **INTIMAR** al cobro de intereses resarcitorios resultantes de la nueva planilla denominada **"PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 2551-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS - AGENTE DE RETENCION – ETAPA IMPUGNATORIA"** y **DEJAR SIN EFECTO** el Sumario instruido N° M 2551-2017.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Plantea la nulidad absoluta, insanable y manifiesta de la Resolución N° D 652/18 ya que la Administración omitió valorar adecuadamente los elementos de juicio y porque la misma carece de motivación suficiente. Cita jurisprudencia.

Se queja de que la administración rechazó la producción de prueba tendiente a integrar a los contribuyentes principales en el proceso y demostrar que ya cumplieron con su obligación tributaria, con lo cual se habría extinguido de pleno derecho la pretensión del fisco.

Realiza un análisis de los errores en los que incurre el fisco al incluir las siguientes operaciones en la determinación practicada:

- Pagos que constituyen "anticipos del pago" de arriendos y que al momento de efectuarse el pago total se realiza la retención correspondiente.
- Pagos de servicio de flete, de caña de azúcar y mercaderías, realizados a contribuyentes inscriptos, por lo que la alícuota de 0,75 % utilizada es la correcta.
- Pagos realizados en otras jurisdicciones territoriales, por lo que no corresponde realizar retenciones.
- Pagos realizados a profesionales exentos según artículo 228 inciso 15 de la Ley 5121.
- Pagos efectuados a sujetos que al momento del mismo poseían inscripción vigente y válida en Convenio Multilateral, por lo que no correspondía efectuar retención.
- Pagos efectuados en concepto de cuota social a asociaciones civiles sin fines de lucro.
- Pagos realizados a contribuyentes que presentaron DDJJ e ingresaron íntegramente el impuesto.
- Pagos por operaciones inferiores a \$1.000,00

Insiste en que la Administración debió haber dado intervención en la fiscalización a los contribuyentes supuestamente omitidos de retener, para que puedan eventualmente demostrar si cumplieron con el pago del impuesto en cuestión, ya que de haberlo hecho, la solidaridad que aquí se discute, habría quedado automáticamente extinguida. Por ello considera que también el procedimiento y el acto administrativo son nulos, de nulidad absoluta e insanable.

Ofrece prueba.

Por lo expuesto solicita se declare la nulidad de la Resolución N° D 652/18 y se ordene el archivo de las actuaciones.

II. Que a fojas 289/295 del expte. N° 45498/376-D-2017 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En primer lugar realiza un análisis de la prescripción para determinar y/o reclamar el impuesto correspondiente, concluyendo que no opera la misma en ninguno de los periodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 2551-2017.

Destaca que la Administración cuenta con un sistema que si bien puede verificar la presentación y el pago de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, dicha información al consignar importes globales no resulta por si sola prueba suficiente para que el fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujeta a retención integran o no la base imponible de las citadas DDJJ y la verificación de dicha situación resulta de suma importancia.

Realiza un análisis del régimen de Agente de Retención y de la existencia de la responsabilidad solidaria existente entre el agente y el contribuyente, concluyendo que para dispensar la misma le corresponde al agente demostrar que el tributo fue ingresado íntegramente por parte del sujeto pasible. Cita Jurisprudencia aplicable.

Respecto a la nulidad planteada y a la falta de motivación de la Resolución N° D 652/18, expresa que en el acto administrativo atacado han sido debidamente expuestos todos los fundamentos de hecho y de derecho que sustenta la determinación efectuada, y que a fs. 248/254 de las presentes actuaciones obra dictamen jurídico previo, cumplimentando así lo normado por el artículo 102 del CTP.

Con respecto a los pagos efectuados a profesionales y pagos a prestadoras del servicio de telefonía, expresa que al emitir la resolución que aquí se cuestiona se realizaron los ajustes correspondientes a dichos planteos.

En lo que se refiere al resto de los planteos, considera que corresponde rechazarlos, se remite a lo expuesto en la resolución, donde indicó uno por uno los motivos correspondientes.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Por último se refiere a la prueba ofrecida en el recurso de apelación. Con respecto a la informativa, indica que la misma ya fue ofrecida en la etapa impugnatoria y el agente no la produjo, habiéndosele dado la oportunidad legal de hacerlo. En cuanto a la pericial, considera que corresponde rechazarla por aplicación del artículo 134 del CTP.

Por todo lo expuesto solicita se rechace el recurso interpuesto contra la Resolución N° D 652/18.

III. A fs. 14/16 del expte. 173/926/21019 obra Sentencia N° 319/19 del 08/04/2019 dictada por este Tribunal, notificada el día 16/05/2019 donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, y se dispone abrir la causa a prueba por el termino de 20 (Veinte) días a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación.

A fs. 20 se informa que el contribuyente ofreció prueba documental (aceptada), prueba pericial (no aceptada) y prueba informativa (aceptada y no producida); por parte de la D.G.R. se ofreció prueba documental (aceptada).

Por último, se informa que el periodo probatorio se encuentra concluido y se provee pase de autos para sentencia.

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, cabe resolver si corresponde hacer lugar o no al recurso de apelación interpuesto por la firma.

En relación a la falta de integración de la relación jurídica tributaria por no dar participación en el procedimiento al contribuyente obligado principal, considero importante destacar lo siguiente:

La relación jurídico tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al fisco - como sujeto activo- la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a él. Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley, existen otros sujetos en los que la ley, sin excluir de la relación tributaria al contribuyente, coloca a su lado a un tercero que

si bien es ajeno al hecho imponible, se encuentra obligado al pago del tributo en virtud de una disposición legal. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados *responsables por deuda ajena* (art. 29 C.T.P.) dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.

En virtud de esta solidaridad, el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal como al solidario la totalidad de la deuda.

En sentido coincidente con la postura del apelante, si el Agente de Retención no cumple con el deber de retener, es responsable del ingreso del impuesto debido pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

Lo dicho tiene sustento en los artículos 33 y 25 del C.T.P. que respecto a la responsabilidad de los agentes y los efectos de su relación solidaria con el obligado principal establecen:

Art. 33: *"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, responde solidariamente (...)"*. Los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Art. 25° del 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 (...)"*.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. PABLO ANTONIO GONZALEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 al 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).

El carácter solidario del agente que incumple su obligación de retener, descarta la pretensión de que la administración deba efectuar previamente el control del pago del impuesto por parte del obligado principal, y solo en tal caso proceda el reclamo al agente.

Aclarado el carácter solidario de la obligación, éste Tribunal considera que pesa en cabeza del Agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo sin

posibilidad de trasladarlo a la Autoridad de Aplicación. Quien si bien puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasibles del impuesto, carece de la posibilidad de conocer si los montos de la operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas. Ello es así, por cuanto lo que debe probarse es la correlación entre la operación que debió ser objeto de retención, con la base imponible determinada y declarada por el proveedor en su carácter de contribuyente directo.

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente es necesario que el mismo demuestre que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido, en su justa medida, lo cual implica demostrar:

- 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 los proveedores mencionados se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptible de retención.
- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Así lo resolvió la CSJN en los autos "Cintafon S.R.L. s/Recurso de Apelación"; Sentencia del 03/04/1986 (Fallos 308:442): *"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 respectivas"*.

En autos, observo que la cuestión se reduce a la carga de la prueba respecto del cumplimiento del impuesto por parte del contribuyente no retenido.

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

A respecto el máximo tribunal ha resultado que: *"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*

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 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).*

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.

A más de la jurisprudencia citada, en virtud del art. 121 del C.T.P *"Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y validos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante."*

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

Advierto que, en las presentes actuaciones administrativas, no ha existido actividad probatoria del apelante. En la etapa impugnatoria, la Autoridad de

Aplicación dispuso la apertura a prueba, acto debidamente notificado, sin que la firma recurrente haya incorporado prueba alguna. Ya en esta etapa recursiva, también se dispuso la apertura de la causa a prueba, por la prueba informativa ofrecida, sin que el apelante la produjera.

De esta manera, habiendo sido otorgada la posibilidad de producir prueba en la etapa impugnatoria y una nueva posibilidad en esta etapa recursiva, el apelante al no hacerlo, no ha ejercido su derecho, reconocido en ambas etapas (etapa impugnatoria y etapa recursiva), por su exclusiva responsabilidad, resultando los vicios en el procedimiento alegados, inexistentes.

Es decir, el apelante, teniendo la oportunidad de probar el efectivo ingreso de las retenciones por parte de los contribuyentes principales (proveedores) en las etapas administrativas pertinentes, no produjo prueba alguna; no pudiendo de esa manera desligarse de sus deberes como Agente de Retención.

Misma conclusión debe aplicarse para el resto de agravios expuestos por el apelante en su recurso. Encontrándose la carga de la prueba en cabeza del impugnante por mandato expreso de la ley, la falta de prueba suficiente tendiente a demostrar sus dichos en estas actuaciones, sella la suerte adversa del recurso de apelación.

Se observa en autos que la postura asumida por la D.G.R. cuenta con el aval de la doctrina sentada por la CSJN y que la determinación de oficio practicada se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esta provincia. En ese sentido, a los fines de determinar las alícuotas procedentes, determinar la base sujeta a retención, las exclusiones del régimen, se consideró lo dispuesto por la RG (DGR) N° 23/02, sus modificatorias y complementarias, por lo que el acto administrativo en cuestión debe considerarse válido y ajustado a derecho.

Como consecuencia de lo expuesto, corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por COLOMBRES HNOS S.R.L. CUIT N° 30-56962462-9, contra la Resolución N° D 652/18 de fecha 06/12/2018 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención.

C. ENO JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JORGE E. FOSSE PUNESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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

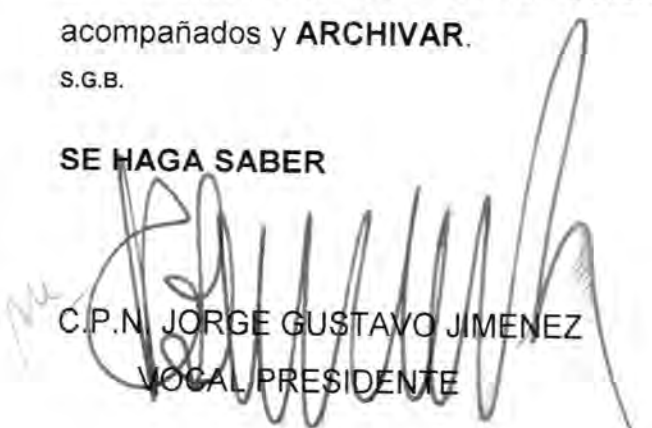
RESUELVE:

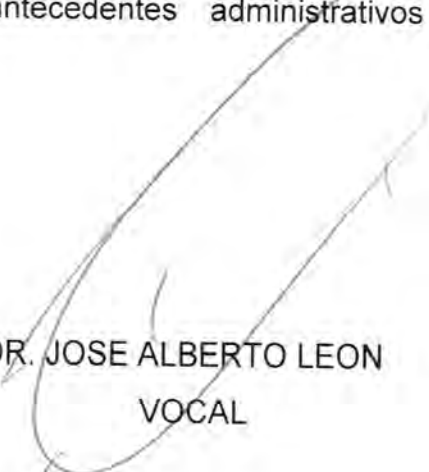
1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por COLOMBRES HNOS S.R.L. C.U.I.T. N° 30-56962462-9, contra la Resolución N° D 652/18 de fecha 06/12/2018 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención según "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 2551-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 2551-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA", confirmándose la misma en todos sus términos.


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

S.G.B.

SE HAGA SABER


C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION