

SENTENCIA N° 922/19

Expte. N° 158/926-2019  
N° 41.276/376-D-2012 DGR

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13... días del mes de *diciembre*. de 2019, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**EXPRESO SAN JOSE S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 158/926-2019 (Expte. N° 41.276/376-D-2012 -DGR)**" y;

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

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

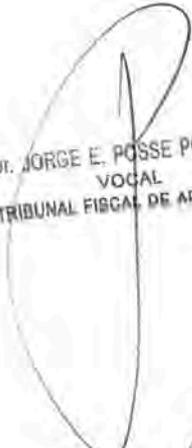
I. Se presenta el Sr. Leandro Stok(fs.1282/1286), en su carácter de apoderado de la firma EXPRESO SAN JOSE S.A. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 636/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 04.12.2018 obrante a fs.1274/1276 mediante la cual resuelve **1) HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación efectuada por el contribuyente **EXPRESO SAN JOSE S.A.** contra el Acta de Deuda N° A 2107-2012 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención, conforme "Planilla Determinativa N° PD 2107-2012 – Acta de Deuda N° A 2107/2012 – Etapa Impugnatoria".

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 28.12.2018 a fs. 1282/1286 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

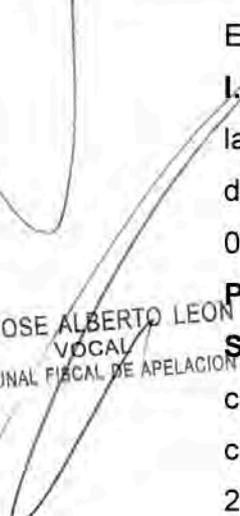
En general realiza los mismos planteos realizados en la etapa impugnatoria.



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



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Bajo el título "Improcedencia del Ajuste" insiste que no habría ningún informe y/o constatación de la DGR acerca de la existencia de algún tipo de reclamo formulado a los proveedores en su carácter de contribuyentes, por lo que ni siquiera existe una presunción de deuda del sujeto pasible de la retención como contribuyente directo del gravamen, considerando que mal puede existir presunción de solidaridad de su mandante.

Aduce que de las constancias del expediente administrativo no surgiría que hubo una integración de la relación jurídica tributaria, ni una participación activa del contribuyente para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida a su mandante como responsable solidario.

Reitera la pretensión de que se aplique la doctrina del fallo "Bercovich SACIFIA vs Provincia de Tucumán s/Nulidad / Revocación", entendiéndolo que es una obligación del fisco integrar a la determinación tributaria a los contribuyentes, ya que si estos pagaron el tributo no correspondería el ingreso de la retención por parte del agente.

Insiste en que la DGR tampoco acompañó los estados de cuenta solicitados por su parte como prueba del ingreso del impuesto por parte del principal obligado, todo ello en una evidente violación a su derecho de defensa y al principio de la búsqueda de la verdad material en el caso concreto.

En el título "Omisión de la búsqueda de la verdad material", reitera los argumentos opuestos en la etapa impugnatoria, a la vez indica que "...si reconoce que cuenta con las declaraciones juradas, debió, entonces verificar si el proveedor adeudaba suma de dinero alguna. Si no adeudaba suma de dinero, es inadmisibles el ajuste practicado a un responsable por deuda ajena....la DGR cuenta con la información sobre los proveedores involucrados en el ajuste a la vez que reconoce que no realizó ningún tipo de labor destinada a verificar y/o constatar la existencia de deuda por parte de éstos. Efectuó un razonamiento insostenible desde todo punto de vista, porque considero que la omisión de retención hace presumir una deuda del principal obligado, aun cuando éste hubiera presentado su declaración jurada (...) contando con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de las DDJJ del impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles... se halla obviado la búsqueda de la verdad material para aferrarse a

una ficción ilegal: presumir que sujeto pasible debe como contribuyente por el hecho de que no se le practicaron retenciones...”

Aduce que “La prueba de que el principal obligado ingresó el gravamen” es la DGR la que contaría con la información sobre los proveedores involucrados en el ajuste. Además indica que la DGR no realizó ningún tipo de labor destinada a verificar y/o constatar la existencia de deuda por parte de los principales obligados.

Plantea la condonación de las obligaciones del principal obligado, invocando lo previsto en la Ley 8720.

Cuestiona el tratamiento del informe pericial por parte de la Autoridad de Aplicación sin efectuar un análisis técnico.

Ofrece prueba Documental e Informativa solicitando se libre oficio a la DGR a los fines de que informe si realizó ajuste alguno a los proveedores incluidos en la determinación, pero no como responsables por deuda ajena, asimismo que adjunte Estado de Cuenta de los sujetos incluidos en el ajuste practicado mediante Acta de Deuda N° A 2107-2012.

Finalmente solicita se haga lugar al recurso y se revoque la resolución apelada.

III. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/6 del Expte N° 158/926-2019, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Se remite a lo ya expresado en la resolución atacada, no obstante realiza una serie de consideraciones.

Resalta que la determinación de oficio atacada surge por retenciones no practicadas por el apelante y practicadas en defecto, conforme surge del detalle de operaciones obrante a fs.1258 y que fuera notificado conjuntamente con la Resolución N° D 636-18. Destaca que la implementación del Régimen de Retención en la fuente tiene una doble finalidad como es la recaudación anticipada de tributos por parte del Organismo Fiscal y evitar o atenuar la evasión fiscal por parte del sujeto pasible, revistiendo para el mismo el carácter de impuesto ingresado computado como pago a cuenta de la obligación final por las operaciones por las que deberá tributar el gravamen.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Advierte la circunstancia de que por aquellas operaciones de pago en las cuales el Agente omitió practicar la retención en la fuente, las cuales representan un ingreso gravado para el sujeto pasivo del tributo, y si éste cumplió con su obligación de presentar DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e ingresar el gravamen por todas las operaciones comerciales efectuadas por el normal desenvolvimiento de su actividad comercial, debería el contribuyente directo al conformar las bases imponibles declaradas consignar las operaciones sujetas a retención que se encuentran en discusión, resultando así que la obligación tributaria respecto de dichas operaciones se encontraría incluida en dicho calculo, y en consecuencia estaría satisfecha la obligación tributaria en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, por lo que no podría exigirse al Agente con posterioridad al acaecimiento de tal circunstancia, el ingreso de una suma a cuenta de una obligación tributaria que ya se encontraría cumplida por parte del sujeto pasible.

De acuerdo a lo manifestado, considerando que conforme lo establecido en el artículo 6 de RG (DGR) N° 23/02, la retención debe practicarse al momento de efectuarse cada pago, situación que resulta conocida por el Agente, como así también conoce el momento en que se realizó la compra, locación y/o prestaciones de servicio; es que la Autoridad de Aplicación considera procedente que es el Agente a quien corresponde la demostración de que el sujeto pasible de retención presentó su correspondiente Declaración Jurada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos del período de que se trate e incluyó en la base imponible de las mismas, las operaciones por las que se practicó el ajuste.

Resalta que el fisco dispuso el inicio del procedimiento de apertura a prueba, sin que el agente haya producido la misma.

Por lo expuesto sostiene que el apelante no demostró de forma cierta que el sujeto pasible de retención haya incluido la operación de venta efectuada a Expreso San José S.A. en el armado de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tampoco demostró que se haya presentado la DDJJ correspondiente y menos aún que haya cancelado el Impuesto; razón por la que el Agente no quedó liberado de su responsabilidad solidaria.

Sostiene que se equivoca el Apelante pretendiendo subsanar su solidaridad poniendo en cabeza del fisco la demostración del ingreso del tributo.

Asimismo remarca que el hecho de que existieran determinaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los contribuyentes directos, no implica necesariamente que el impuesto correspondiente a cada operación incluida en la determinación del agente fue cancelado.

Con relación a los estados de cuentas de los sujetos pasibles de la retención, expone que el sistema de la DGR arroja importes globales que no permiten la identificación de cada operación sujeta a retención.

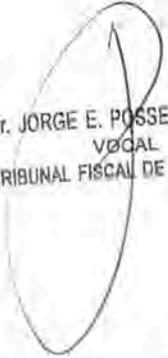
Reitera que el fisco aplicó todos los procedimientos que tiene a su alcance para llegar a la verdad material, entre ellos iniciar el proceso de apertura a prueba conforme lo ofrecido por el apelante.

Sobre lo manifestado oponiendo los beneficios de condonación establecidos por la Ley 8720, los que habrían beneficiado al deudor principal, y por ende al deudor solidario – Agente- en virtud de lo establecido por el artículo 832 del Código Civil y Comercial de la Nación, sostiene que los beneficios a los que se refiere no han alcanzado al deudor principal por aplicación de lo dispuesto por el artículo 3994 del Código Vigente al tiempo de la interposición de la demanda de embargo preventivo interpuesta, interruptiva de la prescripción en curso.

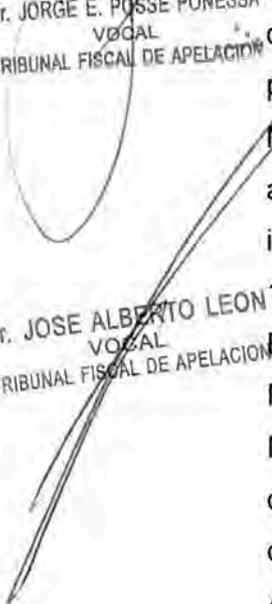
Menciona lo ya expresado en la resolución apelada "...por las posiciones 01/2009 a 05/2010, se emitieron Certificados de Deuda N° 734-2012 y N° 617-2012, iniciándose demandas de embargo preventivo en fechas 03/10/2014 y 13/11/2014, tramitando ante el Juzgado de Cobros y Apremios de la II Nom. Expediente Judicial N° 5117/2014 y el Juzgado de Cobros y Apremios de la I Nom. – Expediente Judicial N° 6742/2014, respectivamente".

Dichas demandas interrumpieron en tiempo oportuno el plazo de la prescripción que se encontraba corriendo en los términos del Código Civil, por lo tanto sostiene que la acción de la DGR para reclamar los períodos fiscales determinados en el Acta de deuda en cuestión no se encuentra prescripta.

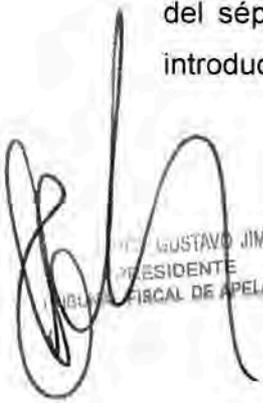
En materia de condonación, especifica que no resultan aplicables los beneficios del séptimo párrafo del artículo 7° de la Ley N° 8520 (con las modificaciones introducidas por la Ley N° 8720) debido a que existe causal interruptiva de



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

prescripción al 03.10.2014 y al 13.11.2014 que impide la aplicación de la citada ley.

Con relación a la pericial contable sostiene que la misma fue analizada en oportunidad de resolver la impugnación y por ello se remite a lo expuesto en la Resolución apelada. En lo que respecta a la prueba documental ofrecida la misma ya fue tratada en la instancia impugnatoria.

En cuanto a la prueba informativa ofrecida en esta instancia, en el punto "1", acápite a), considera necesario señalar que la misma no fue ofrecida en la etapa impugnatoria, encuadrándose en lo dispuesto en el artículo 134 del CTP. En el acápite b), la misma ya fue analizada en la etapa impugnatoria, razón por la cual se remite nuevamente a la resolución apelada.

Concluye sosteniendo que la prueba ofrecida es improcedente y meramente dilatoria, atento a las explicaciones vertidas anteriormente.

Finalmente aconseja que corresponde no hacer lugar al recurso, ni realizar nuevos ajustes en la determinación de la etapa impugnatoria.

**IV.** A fojas 10/11 del Expte N° 158/926-2019 obra la Sentencia Interlocutoria N° 749/19 de fecha 17.09.2019, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se abre la causa a prueba por el término de 20 días a la prueba informativa tal como fue ofrecida.

Con fecha 22.10.2019 se presenta en la DGR el oficio donde se solicita la información requerida por el Agente en su escrito recursivo (fs.15)

Luego, con fecha 06.11.2019 se dictó providencia dando por concluido el período probatorio y que se pasen los autos para resolver.

**V.** Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 636/18 de fecha 04.12.2018, resulta ajustada a derecho.

Como cuestión preliminar se puede observar que los agravios efectuados en el recurso interpuesto en contra de la resolución mencionada, constituyen en esencia una reiteración de las cuestiones ya planteadas en oportunidad de impugnar el Acta de Deuda N° A 2107/2012.

En primer lugar, en búsqueda de la verdad objetiva material se dispuso la apertura a prueba, acogiendo las pruebas ofrecidas en la etapa de impugnación y

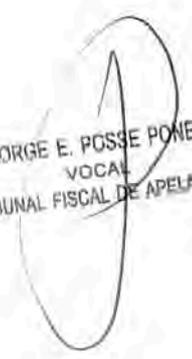
reiteradas en su escrito recursivo. Se solicitó a la DGR que informe si se realizó a los proveedores incluidos en la determinación algún ajuste como contribuyentes del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los períodos 01/2009 a 05/2010 y que adjunte un Estado de Cuenta de los mencionados sujetos incluidos en el Acta de Deuda A 2107-2012.

Ante tal pedido la Autoridad de Aplicación, remitió a éste Tribunal un informe donde expuso:

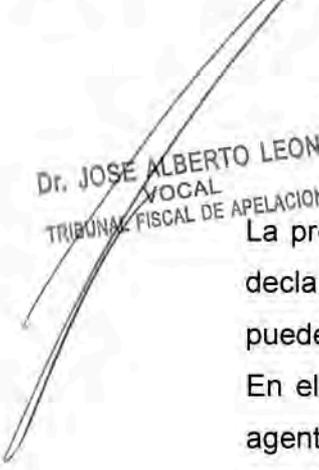
- Que la determinación de oficio que se pudiere haber efectuado a algún contribuyente directo del Impuesto no constituye una prueba de que el tributo adeudado por la retención omitida o practicada en defecto, fue cancelado por éste, dado que mediante las mismas no se puede constatar cuales son las facturas de ventas emitidas por el contribuyente directo que respaldan las Ordenes de Pagos y las operaciones declaradas por el agente, incluidas en la determinación impositiva. Solamente el Agente conoce la vinculación debido a que es quien emite la orden de pago donde se determina la retención correspondiente.
- Con relación al pedido de los Estados de cuentas , afirma que se encuentra amparado por el Secreto Fiscal, asimismo destaca que el mismo comprende datos de contenido económico que resultan ajenos al proceso, que obran en la DGR en virtud de haber sido obtenidos en el marco de las funciones establecidas por el CTP y por ende amparada por el Secreto Fiscal establecido por el artículo 110.

La presente determinación impositiva fue realizada partiendo de las operaciones declaradas por el agente y del listado de órdenes de pago aportado, tal como se puede observar en el fundamento del Acta de Deuda.

En el proceso de apertura a prueba dispuesto por la DGR, se posibilitó que el agente aportara la documentación y elementos de juicios necesarios a efectos de suplir la insuficiencia probatoria observada, lo cual no fue subsanado, atento a que habiendo vencido el plazo, el agente no la produjo, denotando su negligencia. Con relación a la pericial contable, las planillas elaboradas por el perito fueron consideradas en la instancia impugnatoria modificando alícuotas aplicadas,



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Dr. JAVON JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

exclusiones, bases sujetas a retención; pero corresponde rechazar las observaciones donde consignaba "DGR debe verificar presentación y/o pago", ya que, si bien la DGR cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de la Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, dicha información al consignar importes globales no resulta por si sola una prueba suficiente para que el fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas.

Es importante destacar que la verificación de ésta situación resulta indispensable, atento a que existe una correlación directa entre la operación sujeta a retención y la base imponible del tributo en cabeza del sujeto pasible, es por ello que se debe establecer con precisión si en la base imponible de las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores esta incluida y declarada la operación que fue susceptible de retención y que por ende el tributo correspondiente a la misma ya fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir el mismo proveedor.

No obstante lo expuesto precedentemente, es relevante recordar que los agentes son solidariamente responsables con los sujetos obligados directos del pago del Impuesto; es por ello que para liberarse de su responsabilidad como agente es fundamental probar el ingreso del impuesto en su justa medida por parte del obligado principal y fundamentalmente en lo que se refiere a la inclusión en la base imponible de las declaraciones juradas presentadas por los mismos, de las operaciones que dieron origen a los ajustes practicados por el Fisco.

De acuerdo a lo expuesto precedentemente, se arriba a la conclusión de que los planteos realizados por el apelante en los ítems "Improcedencia del Ajuste", la aplicación del fallo "Bercovich SACIFIA vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad / Revocación", la "Omisión de la búsqueda de la verdad material" y "La prueba de que obligado principal ingresó el gravamen"; son improcedentes y deben ser rechazados.

No obstante lo expuesto precedentemente se observa que en oportunidad de resolver la impugnación, la Autoridad de Aplicación excluyó las operaciones celebradas con sujetos con constancias de "No Retención", ajustó las alícuotas de la determinación proveniente de operaciones celebradas con sujetos locales al

2,5% y de Convenio Multilateral al 1,25%; tal como queda reflejado en la planilla adjunta a la Resolución apelada.

Respecto al planteo de que las obligaciones tributarias del período 2009 del obligado principal resultan condonadas por aplicación del art. 7 de la Ley 8720, y por ende también lo estarían sus obligaciones; corresponde realizar un análisis de lo que establece dicho artículo.

El mencionado artículo en el último párrafo establece: *“Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los períodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias correspondientes a dichos períodos, siempre que al 15 de Octubre de 2014 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate.”* (el subrayado me pertenece).

Resulta acertado que las obligaciones tributarias correspondientes a todos los períodos anteriores al año 2009 (incluido éste) resultan condonadas; sin embargo, dicho beneficio se encuentra sujeto a una condición; cual es, que al día 15/10/14 no se encuentre interrumpida la prescripción.

En relación con ello, corresponde remitirse nuevamente al art. 25 del CTP, el cual en su inciso 5 expresa que cualquier interrupción de la prescripción, en favor o en contra de uno de los deudores solidarios, favorece o perjudica a los demás. Por lo tanto, habiendo sido interpuesta demanda interruptiva de la prescripción, contra el Agente de Retención, Expreso San José S.A., en fecha 03.10.2014, la misma perjudica a los otros deudores que son solidarios con él en dichas obligaciones.

Con respecto a los períodos 01 a 05/2010 corresponde realizar el mismo análisis detallado anteriormente, ya que por aplicación de la Ley 8795: *“Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los períodos fiscales anteriores al año 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por deuda propia correspondientes a dicho período, siempre que al 06 de Julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del*

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate."* (el subrayado me pertenece).

En consecuencia las obligaciones tributarias correspondientes a todos los períodos anteriores al año 2010 (incluido éste) resultan condonadas; sin embargo, dicho beneficio se encuentra sujeto a una condición; cual es, que al día 06/07/15 no se encuentre interrumpida la prescripción.

Por lo tanto, habiendo sido interpuesta demanda interruptiva de la prescripción, contra el Agente de Retención, Expreso San José S.A., en fecha 13.11.2014, la misma perjudica a los otros deudores que son solidarios con él en dichas obligaciones.

De acuerdo a lo expuesto anteriormente, no resulta aplicable en el presente caso la condonación de oficio establecida en las Leyes N°8720 y N° 8795, debido a que se encuentra interrumpido el curso de la prescripción.

Por lo expuesto concluyo que el acto es plenamente válido, y que corresponde confirmar la determinación impositiva según "Planilla Determinativa N° PD 2107-2012 Acta de Deuda N° A 2107-2012 Etapa Impugnatoria".

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **EXPRESO SAN JOSE S.A.** en contra de la Resolución N° D 636-18 de fecha 04.12.2018, confirmando la determinación de oficio practicada conforme "Planilla Determinativa N° PD 2107-2012 Acta de Deuda N° A 2107-2012 Etapa Impugnatoria" obrante en fs.1277/1280 del Expte. N° 41.276-376-D-2012 por un importe de \$ 28.702,36 (Pesos Veintiocho Mil Setecientos Dos con 36/100).

Así lo porongo.

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

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

El **Dr. José Alberto León** dijo:

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

Por ello, y existiendo mayoría de votos suficientes para el dictado de la presente

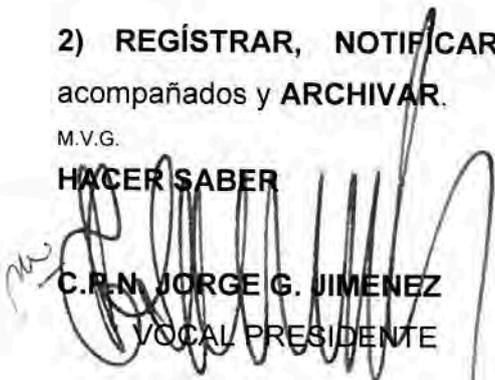
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
RESUELVE:**

**1) NO HACER LUGAR** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **EXPRESO SAN JOSE S.A.** en contra de la Resolución N° D 636-18 de fecha 04.12.2018, confirmando la determinación de oficio practicada conforme "Planilla Determinativa N° PD 2107-2012 Acta de Deuda N° A 2107-2012 Etapa Impugnatoria" obrante en fs.1277/1280 del Expte. N° 41.276-376-D-2012 por un importe de \$ 28.702,36 (Pesos Veintiocho Mil Setecientos Dos con 36/100).

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

M.V.G.

**HACER SABER**

  
**C.F.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL PRESIDENTE

  
**DR. JORGE E. POSSE PONESSA**  
VOCAL

  
**DR. JOSE ALBERTO LEON**  
VOCAL

**ANTE MI**

  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION  
SECRETARIO GENERAL  
EL JUEZ CONTADOR ADMINISTRATIVO