

SENTENCIA N° 933/19

N° 83/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los **17** días del mes de *diciembre* de 2019, se reúnen los Señores miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN** bajo la Presidencia del C.P.N Jorge Gustavo Jiménez, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **“CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A.I.C.A. Y G. S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expediente N° 83/926/2019 (Expte. D.G.R. N° 54.510/376/D/2017)”** y;

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

Dr. JOSE ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que a fojas 478/482 del Expediente D.G.R. N° 54.510/376/D/2017, el contribuyente CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A.I.C.A. Y G., CUIT N° 33-50835825-9, por medio de su apoderada, Micaela Florencia Gallo, DNI: 36.741.898, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 606/18 de la Dirección General de Rentas -fs. 468/471 - de fecha 21/11/2018. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A.I.C.A. Y G., CUIT N° 33-50835825-9, con domicilio constituido en calle 12 de Octubre y Gran Canaria, Quilmes, Provincia de Buenos Aires, contra el Acta de Deuda N° A 3405-2017, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma de conformidad con la “PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3405-2017 – ACTA DE DEUDA N° A 3405-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA”.

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

En primer lugar, bajo el epígrafe **“INCONSTITUCIONALIDAD DE LA R.G.**

C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

(D.G.R.) N° 23/02” el recurrente plantea que la imposición de obligaciones al agente de recaudación por parte de una resolución de D.G.R., resulta ser claramente inconstitucional, expresando que el art. 3° de la Constitución Provincial prohíbe absolutamente cualquier tipo de delegación legislativa al Poder Ejecutivo -incluida materia triturraría-.

Por otra parte, alega que la jurisprudencia de la Corte Suprema de Justicia de la Nación resulta categórica en cuanto a que los principios constitucionales prohíben, a otro Poder, que el Legislativo el establecimiento de impuestos, de modo que ninguna carga tributaria puede ser exigible sin la preexistencia de una disposición legal que la encuadre dentro de los preceptos y requisitos constitucionales, esto es, válidamente creada por el único poder del Estado investido de tales atribuciones. En consecuencia, solicita que se declare la inconstitucionalidad de la RG N° 23/02.

Por otra parte, bajo el título “*AUSENCIA DE PERJUICIO FISCAL. EL FALLO BERCOVICH*”, aduce que no existiría perjuicio fiscal respecto a las retenciones que no hubieran sido practicadas, ya que se debería presumir que los proveedores a los cuales no se retuvo, en ningún caso se computaron las retenciones supuestamente omitidas en sus propias declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Es decir, ingresaron los tributos a ellos correspondientes, sin detraer monto alguno en concepto de pago a cuenta del mismo. El Organismo Fiscal no puede reclamar que se ingrese nuevamente el tributo, sencillamente porque estaría cobrando dos veces el mismo, resultando un evidente enriquecimiento sin causa.

Señala que los agentes de recaudación son responsables solidarios, razón por la cual es dable exigir a la D.G.R. que otorgue participación a los contribuyentes principales para que tomen parte en la causa y aporten los elementos de prueba que permitan dilucidar si las retenciones omitidas fueron tomadas como créditos fiscales por ellos.

Por último, con relación al punto denominado “*ERRORES EN LA LIQUIDACIÓN PRACTICADA POR LA DGR*”, expresa que efectuó retenciones a proveedores que son objeto de controversia, las cuales no fueron descontadas de la deuda reclamada. La D.G.R. ignoró completamente las retenciones practicadas e ingresadas por los periodos fiscales 01/2013 a 12/2013, realizando una

liquidación por el total de las operaciones.

Por todo lo expuesto solicita se deje sin efecto la Resolución N° D 606/18, de fecha 21/11/2018, emitida por la D.G.R.

II.- A fojas 01/05 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 148° del Código Tributario Provincial.

Respecto al planteo efectuado por el apelante en el punto "INCONSTITUCIONALIDAD DE LA R.G. (D.G.R.) N° 23/02", señala que no es el ámbito administrativo el adecuado para el tratamiento del planteo efectuado, debiendo acudir ante la autoridad jurisdiccional competente. El ejercicio del control de constitucionalidad de las normas recae en el Poder Judicial, habiendo señalado la CSJ que: (...) cualquiera que sean las facultades que corresponde reconocer al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no se puede admitir que sea de su resorte el declarar la inconstitucionalidad de estas (...).

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En relación al planteo expuesto por el apelante bajo el título "AUSENCIA DE PERJUICIO FISCAL. EL FALLO BERCOVICH", reitera que, si bien el Organismo Fiscal cuenta con un sistema que permite verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte de los deudores principales, dicha información al consignar importes globales no resulta por si sola prueba suficiente para que el Fisco pueda conocer si se canceló el impuesto correspondiente. Expresa que resulta material y técnicamente imposible conocer a partir de esa información, si la operación por la cual se emitió la determinación de oficio atacada, se encuentra incluida en la base imponible declarada por el contribuyente directo, por lo cual con esta única prueba, el agente no queda liberado de su responsabilidad solidaria.

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

Respecto a lo expresado por el apelante bajo el epígrafe "ERRORES EN LA LIQUIDACIÓN PRACTICADA POR LA DGR", aduciendo que se habrían

Dr. JOSÉ GUSTAVO JIMÉNEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

ignorado las retenciones ingresadas respecto a los periodos fiscales 01/2013 a 12/2013, alega que de la documentación aportada por el apelante en el expediente de marras, no resulta posible la imputación de los pagos que expresa haber efectuado en concepto de retenciones practicadas, puesto que la misma resulta ser insuficiente.

No obstante lo expuesto, manifiesta en cuanto al "Anexo III" del escrito apelatorio, que mediante el análisis del mismo se pudo realizar una vinculación entre las facturas relacionadas a las operaciones incluidas en la determinación practicada con las respectivas órdenes de pago que las cancelaban, procediéndose a imputar los pagos realizados por el agente a las operaciones incluidas en la determinación de oficio, por lo que se confeccionó la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 3405-2017- ACTA DE DEUDA N° A 3405-2017 – ETAPA RECURSIVA".

III. A fs. 15/18 del Expte. 83/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria N° 94/19 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación, por constituido el domicilio, por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación, y se ordena abrir la causa a prueba por el término de 20 días.

Abierta la causa a prueba las partes ofrecieron las siguientes: El contribuyente ofreció prueba Documental, Informativa (parcialmente producida), y Pericial Contable (no producida). La D.G.R. ofreció prueba Documental, y designó perito para participar de la producción de la prueba pericial contable, que luego fue desistida por el contribuyente, conforme informe actuarial emitido por este Tribunal a fs. 61 del Expediente N° 83/926/2019. A fs. 62 se informa la clausura del periodo probatorio, y se dispone autos para sentencia.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 606/18 de fecha 27/11/2018 resulta ajustada a derecho.

IV.a.- En respuesta a lo planteado por el apelante bajo el título



“INCONSTITUCIONALIDAD DE LA R.G. (D.G.R.) N° 23/02”, cabe expresar que el control de constitucionalidad de una norma legal es competencia exclusiva de los órganos judiciales.

Si bien el Art. 161 del C.T.P. establece: “El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma”, corresponde efectuar la aclaración que en el sistema constitucional argentino las sentencias que dictan los jueces carecen -en principio- de efectos “erga omnes”. Sus alcances se circunscriben al caso concreto sobre el cual han recaído y no obligan sino en las causas para las cuales se han dictado. La declaración de inconstitucionalidad de las normas legales es una atribución del Poder Judicial, y los cambios en la plataforma fáctica y jurídica de los casos, aun cuando fuesen mínimos, no autorizan al Poder Ejecutivo a extender los efectos del precedente judicial.

Por otra parte, resulta menester tener bajo consideración lo dispuesto por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia en autos “TECOTEX SACIFIA C/PROVINCIA DE TUCUMAN –DGR S/INCONSTITUCIONALIDAD” expte. N° A 719/13 (01/08/2018), donde estableció que la Autoridad de Aplicación posee facultad para establecer los modos que resulten más beneficiosos en función de la protección de las cuentas públicas.

El artículo 101 inciso 13) de la Constitución de la Provincia de Tucumán establece que el Gobernador es el Jefe de la Administración Provincial y tiene la atribución de:“(…) hacer recaudar las rentas de la provincia y decretar su inversión, con arreglo de ley (...)”. A su vez, el inciso 3) de la norma citada faculta al Poder Ejecutivo para “ (...) expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes (...)”.

De la interpretación de las normas citadas se concluye que el Poder Ejecutivo Provincial puede, válidamente y con la finalidad de lograr una apropiada recaudación de las rentas provinciales, expedir instrucciones y reglamentos necesarios para lograr una apropiada aplicación de las leyes dictadas por el

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. E. JOSSE PONESSA  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO JIMENEZ  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Poder Legislativo.

En ese sentido, el Poder Ejecutivo ha delegado en la D.G.R., por una cuestión de especialidad y especificidad, las funciones concernientes a la aplicación de los tributos. Como consecuencia de ello, se dictó la Resolución General cuestionada.

Por otra parte, el artículo 32 del Código Tributario Provincial, luego de definir la figura de agente de retención, percepción y recaudación, delega expresamente en la D.G.R. la facultad para: "(...) *designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información.*". En concordancia, el inciso 10) del artículo 9 del citado digesto, dispone que la Autoridad de Aplicación tendrá, entre otras la siguiente facultad: "(...) *10. Dictar normas generales y obligatorias con relación a los agentes de retención, percepción recaudación e información y establecer las obligaciones a su cargo.*"

Por otra parte, el régimen de retención reglamentado por R.G. N° 23/02, no afecta los elementos estructurares del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya que el mismo no crea ni suprime de forma alguna tributos preestablecidos. El vínculo jurídico tributario, perfeccionado por la realización del hecho tipificado por la Ley, no fue alterado por la normativa analizada.

El régimen de retención pone en cabeza de ciertos agentes la labor de retener el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pero no regula los aspectos sustanciales que hacen a la esencia misma del tributo, ni a su estructura. Se limita a normar la forma de recaudación del gravamen mediante un régimen de pago a cuenta del mismo.

En definitiva, no existe inconstitucionalidad en la Resolución General (DGR) 23/02 -modificatorias y complementarias-, por el contrario, esta se inspira en el cumplimiento estricto de la Ley, por cual no le asiste razón al apelante.

**IV.b.-** En cuanto al planteo realizado por el recurrente bajo el punto "*AUSENCIA DE PERJUICIO FISCAL. EL FALLO BERCOVICH*", corresponde expresar que el Agente de Retención que no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como dispensa la acreditación que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

El art. 33° del C.T.P. establece: "*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. El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones, percepciones y/o recaudaciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen”.*

Por otra parte, el art. 25° del Código Tributario Provincial dice: “*Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley. Los efectos de la solidaridad son: (...) 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás”.*

Existe solidaridad tributaria cuando la Ley prevé que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación a través de vínculos autónomos, dando lugar a que el Fisco pueda exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda. Aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial en caso de incumplimiento de sus deberes, mientras que puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente principal ingresó la suma adeudada.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Se observa en autos que el Agente endilga a la Autoridad de Aplicación la verificación del ingreso del impuesto por parte de los proveedores a quienes no se habrían efectuado las correspondientes retenciones. Sin embargo es el propio Agente quien se encuentra en mejores condiciones de acreditar dicha circunstancia para eximirse de responsabilidad.

El Organismo Fiscal carece de la posibilidad de conocer si los montos de la operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las declaraciones juradas correspondientes a los contribuyentes principales, ya que 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 necesaria la acreditación de que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido en su justa medida, lo cual implica desmostar:

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

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

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

Si bien el Organismo Fiscal cuenta con un sistema que permite verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas por parte de los sujetos pasibles, dicha información solo consigna importes globales lo cual impide que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran la base imponible de las citadas declaraciones juradas, como así la efectiva cancelación del impuesto.

Corresponde por otra parte aclarar que el apelante en esta etapa no logró, mediante las pruebas oportunamente ofrecidas y producidas, aportar documentación suficiente que permita dilucidar que los contribuyentes principales ingresaron el tributo a ellos correspondiente, ante lo cual, corresponde rechazar su agravio en este punto.

**IV.c.-** En relación al agravio efectuado por el apelante bajo el epígrafe “*ERRORES EN LA LIQUIDACIÓN PRACTICADA POR LA DGR*”, aduciendo que el Fisco provincial habría ignorado retenciones practicadas e ingresadas respecto a los periodos fiscales 01/2013 a 12/2013, resulta menester expresar que la firma apelante, a los fines de acreditar lo alegado en este punto acompaña documental, bajo el título “ANEXO II” relacionada a las firmas “S.A. SAN MIGUEL”, CUIT N° 30-51119023-8 y “COMPAÑÍA INVERSORA INDUSTRIAL”, CUIT N° 33-71106248-9, consistente en planillas mediante las cuales detalla las retenciones supuestamente practicadas a las mencionadas firmas, intentando relacionar las mismas con las declaraciones juradas de retenciones practicadas presentadas por el apelante, por los mencionados periodos, las cuales, corresponde aclarar, incluyen montos globales. Ello impide vincularlas con las retenciones que aduce haber efectuado a las firmas



mencionadas. En consecuencia corresponde rechazar el agravio efectuado en este punto.

Sin embargo, bajo la denominación "ANEXO III", el apelante aporta documental que vincula efectivamente las facturas emitidas por las firmas expresadas "ut supra" con las respectivas órdenes de pago efectuadas por la firma recurrente, información cuyo análisis permite realizar ajustes a la deuda reclamada por el Organismo Fiscal, resultando en una detracción de la deuda por el monto de \$ 628.367,25 (pesos seiscientos veintiocho mil trescientos sesenta y siete con 25/100), conforme se expone en la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 3405-2017- ACTA DE DEUDA N° A 3405-2017 - ETAPA RECURSIVA" -fs. 609/612 del Expediente N° 54.510/376/D/2017-, detallada mediante soporte óptico (CD) obrante a fs. 608.

V.- En relación a la prueba informativa ofrecida y producida por el apelante en esta etapa, bajo la cual solicita a la firma "S.A. SAN MIGUEL", CUIT N° 30-51119023-8 que aporte datos sobre las retenciones que le fueron practicadas por parte de la firma apelante, corresponde manifestar que a fs. 49/57 del Expediente N° 83/926/2019 el proveedor, mediante certificación contable, aporta documentación contenida en sus registros contables sobre las operaciones realizadas con el recurrente, con la cual vincula las facturas efectuadas con las órdenes de pago emitidas por el mismo.

El agente alega que las retenciones mencionadas no fueron tenidas en cuenta por la Autoridad de Aplicación en la determinación impetrada, solicitando sean detraídas de la deuda reclamada. Al respecto, cabe expresar que del análisis de la certificación contable aportada por el proveedor, y de la información contenida en las planillas que acompañan, se observa que las retenciones efectuadas por la firma apelante fueron efectivamente consideradas por el Fisco provincial para la confección de la determinación de la deuda reclamada, efectuando los ajustes pertinentes, ante lo cual confeccionó la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3405-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 3405-2017 - ETAPA RECURSIVA", obrante a fs. 609/612 del

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

Expediente N° 54.510/376/D/2017.

Por lo expuesto, considero que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE, al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A.I.C.A. Y G., CUIT N° 33-50835825-9, contra la Resolución N° D 606/18 de fecha 27/11/2018 emitida por la Dirección General de Rentas, por el monto de \$ 628.367,25 (pesos seiscientos veintiocho mil trescientos sesenta y siete con 25/100). En consecuencia, confirmar la deuda reclamada mediante planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3405-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 3405-2017 - ETAPA RECURSIVA" por el monto de \$1.192.495,17 (pesos un millón ciento noventa y dos mil cuatrocientos noventa y cinco con 17/100). Confirmar la deuda reclamada mediante planilla denominada "PLANILLA DE DETERMINATIVA INTERESES - ACTA DE DEUDA N° A 3405-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCIÓN - ETAPA IMPUGNATORIA".

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

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

Visto el resultado del presente Acuerdo,

### **EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

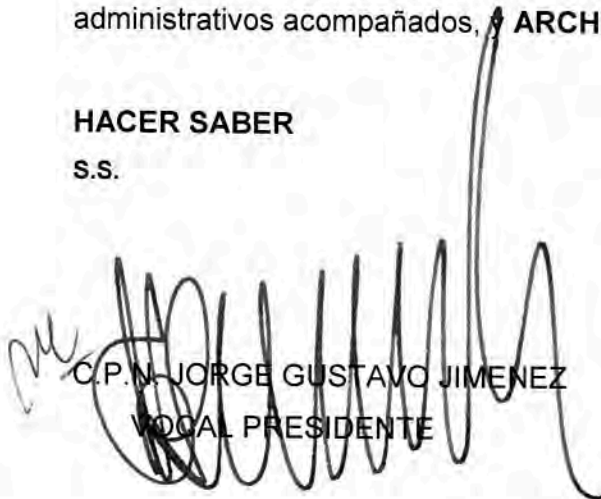
#### **RESUELVE:**

**1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente CERVECERÍA Y MALTERÍA QUILMES S.A.I.C.A. Y G., CUIT N° 33-50835825-9, contra la Resolución N° D 606/18 de fecha 27/11/2018 emitida por la Dirección General de Rentas, por el monto de \$ 628.367,25 (pesos seiscientos veintiocho mil trescientos sesenta y siete con 25/100). En


consecuencia, confirmar la deuda reclamada mediante planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3405-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 3405-2017 - ETAPA RECURSIVA" por el monto de \$1.192.495,17 (pesos un millón ciento noventa y dos mil cuatrocientos noventa y cinco con 17/100). Confirmar la deuda reclamada mediante planilla denominada "PLANILLA DE DETERMINATIVA INTERESES - ACTA DE DEUDA N° A 3405-2017 - IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS - AGENTE DE RETENCIÓN - ETAPA IMPUGNATORIA".

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

**HACER SABER**  
S.S.



C.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL PRESIDENTE



DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL



DR. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL

**ANTE MÍ**



Dr. JAVIER CRISTÓBAL MUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION