



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-3769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN TUCUMÁN

# SENTENCIA N° 158 /2020

Expte. N° 463/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los .....30..... días del mes de.....*JULIO*.....de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) para tratar el expediente caratulado “**CASTILLO SACIFIA**” S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 463/926/2019, 9115/376/T/2020 y Expte. D.G.R Nro. 37710-376-D-2014;

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

Por ello,

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

I. A fojas 3012/3016 del expediente N° 37710/376/D/2014 el Dr. Leandro Stok, apoderado de la firma CASTILLO SACIFIA CUIT N° 30-52940352-2 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 183/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 19/06/2019 obrante a fs. 3004/3009 mediante la cual resuelve; **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación efectuada por el agente en contra del Acta de Deuda N° A 553-2014 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma conforme “**PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 553-2014 ACTA DE DEUDA N° A 553-2014 ETAPA IMPUGNATORIA**”.

El apelante considera en primer lugar que la cuestión debatida se encuentra condonada por efecto del art. 7 de la Ley 8.873, restablecida en su vigencia por la Ley N° 9013 que establece la condonación de oficio de las deudas originadas en retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondientes a los

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9008-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

periodos 2010, 2011 y 2012 siempre que al 31 de marzo del 2017 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Civil.

Si bien la DGR inició en fecha 2/09/2015 demanda de embargo preventivo, la misma fue rechazada el día 29/02/2016 por la Sala II de la Cámara de Documentos y Locaciones, razón por la cual, al 31/03/2017 el plazo de prescripción no se encontraba interrumpido.

Se agravia de la falta de integración del procedimiento con los obligados directos. Que de la Resolución queda claro que la D.G.R., al citar el fallo San Juan S.A de la CSJN, admite la posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por deuda ajena puede librarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente principal ha ingresado las sumas de dinero correspondientes en concepto de principal obligado. De esta manera, la resolución contiene la aceptación de que la solidaridad no excluye la subsidiariedad. Al ser subsidiaria deben concurrir los requisitos:

- determinación de las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal;
- falta de regularización por parte de aquél de la intimación administrativa de pago, y
- la efectivización de la responsabilidad solidaria por medio del procedimiento de determinación de oficio en cabeza del responsable.

Reniega que en su caso, no se determinaron las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal, por lo cual, si no existe ni siquiera una presunción de deuda del sujeto pasible de retención como contribuyente del gravamen, mal puede existir la presunción de una solidaridad del agente.

A partir de allí no sólo no existe una contradicción con la posición asumida por la C.S.J de Tucumán en el fallo Bercovich S.A.C.I.F.I.A, sino que por el contrario es la propia D.G.R la que desnuda una nulidad resultante de la falta de integración jurídica tributaria ya que exige que el responsable acredite que el contribuyente ingresó el impuesto, pero ni siquiera dio participación activa a los principales obligados para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida al agente como responsable solidario, más aún cuando los obligados principales se encuentran perfectamente identificados en el CD que se acompañó con el acta de deuda. Tampoco la DGR acompañó los estados de



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

cuenta de éstos solicitado como prueba del ingreso del impuesto, todo ello en una evidente violación al derecho de defensa.

De ello, concluye que la D.G.R ni siquiera probó la existencia de la deuda que pretende reclamar, ni tampoco integró la presente determinación de oficio con el principal obligado. Por lo tanto la solución no puede ser otra que la nulidad del proceder empleado por la Administración para hacerse dos veces del mismo importe, tal como se resolvió en la sentencia N° 348/2015 de la C.S.J.T caratulada "Cooperativa Farmacéutica de Provisión y Consumo Alberdi LTDA".

Considera que a través de los estados de cuenta se podrá verificar si los proveedores presentaron sus declaraciones juradas, en qué medida y si adeudaba suma alguna; en el caso de no adeudar, es inadmisibles el ajuste practicado a un responsable por deuda ajena por cuanto según la normativa vigente, la materia imponible autodeterminada se presume y declara como exacta hasta tanto no sea impugnada por el fisco. Por lo cual, concluye que la D.G.R no realizó ningún tipo de labor destinada a verificar y/o constatar la existencia de deuda por parte de los principales obligados ya que contando con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, es inexplicable que se aferre a un razonamiento insostenible al considerar que la omisión de retener hace presumir una deuda del principal obligado aun cuando éste hubiera presentado su declaración jurada.

Sin perjuicio de ello, se agravia sobre el rechazo por parte del Fisco de los F.901 constancias de inscripción presentadas. Considera que más allá de la vigencia o no de los mismos durante los periodos impugnados, la DGR cuenta con un sistema informático de donde podría haber corroborado la condición frente al impuesto de los sujetos a los cuales retuvo, no retuvo, o retuvo en defecto. Por ello no puede la Administración reclamar una alícuota diferente alegando que el agente no adjuntó la documentación que acreditaba la condición de sus proveedores, toda vez que es la propia Administración la que informa los datos necesarios para poder establecer qué alícuota corresponde retener según el sujeto de que se trate Si ésta hubiera llevado a cabo su tarea de investigar la verdad material y hubiere analizado la información extraída de los sistemas computarizados, habría concluido que los sujetos cuyas constancias se

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

adjuntaron se encuentran inscriptos como locales en la Provincia de Tucumán, con lo cual no existe diferencia alguna entre lo que se retuvo y lo que correspondía retener.

Párrafo siguiente reniega del rechazo por parte de la D.G.R sobre la prueba pericial contable ofrecida. La desvalorización provoca un indudable estado de indefensión al privar de toda posibilidad de rebatir un razonamiento administrativo que no existe, siendo la nulidad, el único remedio admisible.

Ofrece prueba informativa.

II. A fojas 3034/3040 del Expte. N° 37710-376-D-2014 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

En primer lugar esgrime que el art. 2546 del Código Civil y Comercial de la Nación vigente al momento de la interposición de la demanda de embargo preventivo, dispone que "el curso de la prescripción se interrumpe por toda petición del titular del derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo, contra el poseedor, su representante en la posesión, o el deudor, aunque sea defectuosa, realizada por persona incapaz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable". La normativa se afianza aún más con lo prescripto por el art. 2547 del mismo digesto que dispone de manera taxativa los casos en los que la interrupción de la prescripción se tiene por no ocurrida. De este modo reza que "La interrupción del curso de la prescripción se tiene por no sucedida si se desiste del proceso o caduca la instancia", ninguna de las cuales ha sucedido en este caso.

En materia de prescripción liberatoria, la doctrina judicial es uniforme en considerar que el pedido de embargo preventivo, es un requerimiento útil para interrumpir la prescripción, ya que es condicionante del deseo del acreedor de conservar libre su derecho.

A partir de allí efectúa un análisis de la prescripción concluyendo que la acción de la D.G.R para exigir la deuda reclamada en autos se encuentra expedita.

Respecto a que la D.G.R tendría información que permitiría acreditar que los contribuyentes habrían ingresado el impuesto, cabe señalar que en materia de



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

procedimientos de determinación de oficio, el CTP establece en los artículos 98 y 120 segundo párrafo que la carga de la prueba le corresponde al presentante.

Que en esta materia, la CSJN mantiene un criterio diferente a la Corte de Tucumán, siendo obligatorio seguir lo establecido por la CSJN.

En virtud de los autos caratulados "San Juan S.A" la Corte ha resuelto que aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial y represivas en caso de incumplimiento y puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingresó esa suma; postura confirmada más tarde en los autos "Cintafon S.R.L", cuando expresa que es deber de los agentes acreditar el pago por parte de los obligados directos como única forma de eximirse de la responsabilidad que solidariamente pesa sobre ellos.

Consecuencia de la norma y la jurisprudencia citada, rechaza lo planteado por el recurrente.

En el caso de autos, la Autoridad de aplicación expresó en la Resolución emitida, que se trata de una cuestión de hecho y prueba que exige al presentante, aportar prueba concluyente y contundente de lo que pretende demostrar, lo cual no sucedió en ninguna de las instancias administrativas anteriores, ni tampoco produjo la prueba informativa ofrecida en la etapa impugnatoria.

Respecto a los estados de cuenta, sostiene que éstos incluyen información global mensual y por rubros por lo que resulta tanto material como técnicamente imposible conocer a partir de esa información si la operación por la cual se emitió la determinación de oficio se encuentra incluida o no en la base imponible declarada por el contribuyente directo, en consecuencia, con esta única prueba, el agente no queda liberado de su responsabilidad solidaria respecto de las retenciones omitidas de practicar o practicadas en defecto.

En cuanto a la vigencia o no de los F.901y que la DGR podría haber corroborado la información aportada a través de su base de datos, manifiesta que en la Resolución N° D 183/19 se expuso que procedió a rever la determinación de oficio practicada y a efectuar los ajustes correspondientes considerándose para el cálculo de las retenciones correspondientes, la condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de cada uno de los sujetos que forman parte de la determinación impugnada ajustándose a la alícuota al 1.25% para los

Dr. JOSÉ ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral y al 2.5% para los contribuyentes locales. También tuvo en cuenta lo previsto para los pagos realizados por las prestaciones de servicios de transporte automotor de cargas para los cuales rige la alícuota del 0.75% y se contemplaron las constancias de no retención y las exenciones, de acuerdo a lo dispuesto en los incisos c) y e) del art. 8 de la RG. 23/02, conforme los papeles de trabajo contenidos en CD que se acompaña.

Además, conjuntamente con la Resolución y la Planilla determinativa N° PD 553-2014 etapa impugnatoria, se notificó al impugnante un soporte magnético CD que contiene el detalle de operaciones y sujetos incluidos en la determinación donde claramente se visualizan los ajustes técnicos practicados, las alícuotas aplicables, y la condición en el impuesto sobre los ingresos brutos como así también aquellos que no registran alta en la DGR pero que fueron declarados por "Castillo SACIFIA" en su DDJJ de agente de retención y sobre los cuales se practicaron retenciones al 1.25%, 2.5% y 7.5%. Todo lo cual derrumba el argumento del presentante.

En relación a la prueba pericial contable, sostiene que la producción de la misma resulta improcedente, meramente dilatoria y superflua dado lo establecido en el art. 339 del Código procesal, además debe tenerse presente que al momento de practicar la determinación se analizó la información contenida en las declaraciones juradas del impuesto sobre los Ingresos Brutos para lo cual se tuvo en cuenta las constancias obrantes en el presente expediente y en el sistema de la DGR a los fines de la aplicación de las alícuotas correspondientes, por lo cual practicar una pericia en base al libro IVA compras, no resulta procedente si se tiene en cuenta que la retención se practica al momento de efectuarse cada pago y no necesariamente a la fecha de compra.

Respecto al resto de las pruebas ofrecidas, rechaza la informativa por constituir prueba nueva y respecto a los estados de cuenta de los sujetos incluidos en el ajuste practicado, reitera lo expresado anteriormente concluyendo que la información necesaria para liberar al agente de su responsabilidad solidaria no está disponible a simple vista atento a que es el propio agente el que conoce cómo canceló las facturas emitidas por sus proveedores como así también la



GESTION DE LA CALIDAD

RJ-9000-9769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

vinculación precisa entre estas facturas y las operaciones de pago incluidas en la determinación de oficio.

Por las consideraciones expuestas, entiende que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente.

III. A fojas 13/15 del expediente N° 463/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone la apertura de la prueba informativa referida a los estados de cuenta de los proveedores incluidos en el ajuste practicado.

A fs. 28 del Expte. N° 9115/376/T/2020 se informa que el contribuyente ofreció prueba documental, la que se tiene presente para definitiva; y prueba informativa, aceptada solo respecto al pedido de informe formulado a la DGR, la que fue debidamente producida. Por su parte, la D.G.R. ofreció prueba instrumental, teniéndose presente para definitiva.

Por último, se informa que habiendo concluido el periodo probatorio, pasan los autos a despacho para resolver.

IV. De forma preliminar a los agravios del fondo de la cuestión, el recurrente solicita se declaren condonados los periodos reclamados en la Resolución N° D 183/19 por efecto de la aplicación de la Ley N° 9013 que restableció la vigencia de la Ley N° 8873 y que incorpora como último párrafo del art. 7 el siguiente texto: *"Quedan condonadas de oficio las deudas originadas en retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondientes a los periodos 2010, 2011 y 2012, siempre que al 31 de Marzo de 2017 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Civil(...)"*.

Distintas son las posturas adoptadas por las partes, en tanto el apelante considera que la demanda de embargo preventivo iniciada por la D.G.R. interrumpió los plazos de prescripción hasta el 29/02/2016, fecha en que la Cámara en Documentos y Locaciones notifica el rechazo de la misma y que el artículo 2547 del Código Civil y Comercial establece que los efectos interruptivos del curso de la prescripción permanecen hasta que deviene firme la Resolución que pone fin a la cuestión, razón por la cual considera a partir del 29/02/2016 la reanudación del plazo de prescripción.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Por su parte, el Fisco defiende su postura a través del Código Civil y Comercial de la Nación y de la doctrina sentada por la Corte Suprema de Justicia tanto nacional como provincial.

Teniendo en cuenta el punto que se debate, es preciso analizar entonces si se verifica la condición contemplada en la Ley N° 9013 para la condonación de los conceptos reclamados, esto es: si al 31/03/2017 se encontraba interrumpido el curso de la prescripción, en los términos del Código de fondo.

Hay que destacar que, para cuando fue sancionada la Ley 9013 (18/05/2017; BO: 24/05/2017), el Código Tributario de la Provincia ya había sido reformado por la Ley 8.490 (BO: 30/03/2012), derogando los artículo 55 al 61 (que regulaban los distintos aspectos del instituto de la prescripción) y sustituyéndolos por el texto del artículo 54 que dispone "Respecto al instituto de la prescripción rige lo establecido por el Código Civil y el Código Penal según la materia de que se trate".

En este sentido, el artículo 2546 del Código Civil y Comercial de la Nación vigente al momento de la interposición de la demanda de embargo preventivo, establece que *"El curso de la prescripción se interrumpe por toda petición del titular del derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo, contra el poseedor, su representante en la posesión, o el deudor, aunque sea defectuosa, realizada por persona incapaz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable"*. Acerca de los alcances de la expresión "demanda" el Superior Tribunal local in re "Castro Rafael vs. Esteban Sanz y Cía s/ cobro de indemnización", sostuvo –citando a la Corte Suprema de Buenos Aires– que: "para interrumpir la prescripción basta una manifestación de voluntad que desvirtúe la presunción de abandono del derecho, la que puede exteriorizarse mediante demanda, entendida en sentido técnico procesal, o por cualquier acto judicial que demuestre en forma indubitable que el propósito de quien lo postula es no dejar perder su derecho aun cuando se materialice ante juez incompetente" (Midón Graciela c/ Battaglia de Gratacos Nélica y otros).

Desde esta perspectiva, la demanda de embargo preventivo iniciada por la Provincia en fecha 02/09/2015, tuvo virtualidad para interrumpir el curso de la prescripción.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Ahora bien, respecto a la sentencia dictada por la Sala III de la Cámara en Documentos y Locaciones mediante la cual no hace lugar al citado embargo, la misma no resulta una causal que ponga fin al efecto interruptivo en tanto, como bien cita el recurrente, ello se encuentra reglado en el art. 2547 del CCyCN que dispone: *“Los efectos interruptivos del curso de la prescripción permanecen hasta que deviene firme la resolución que pone fin a la cuestión, con autoridad de cosa juzgada formal. La interrupción del curso de la prescripción se tiene por no sucedida si se desiste del proceso o caduca la instancia”*, ninguna de las cuales ha sucedido hasta este momento.

De allí que, siguiendo la postura adoptada por el máximo tribunal, la interposición de la demanda de embargo preventivo iniciada por la D.G.R en fecha 02/09/2015 tradujo su intención de no abandonar su derecho, produciendo la interrupción del plazo de prescripción transcurrido hasta ese momento, comenzando a partir de allí el computo de un nuevo plazo.

Consecuentemente, a la fecha de corte establecida en la Ley N° 9013 (31/03/2017), el plazo de la prescripción de los períodos 01 a 12/ 2010, incluidos en el Acta de Deuda N° A 553-2014 se encontraba interrumpido por la interposición de la citada acción, y con ello, excluido del régimen de condonación establecido en la norma.

Encontrándose en condiciones de ser reclamado el periodo incluido en la determinación, corresponde analizar el fondo de la cuestión.

El apelante comienza por agravarse respecto de la falta de integración de la relación jurídica tributaria al no darse una participación previa en el procedimiento al contribuyente, obligado principal, a fin de establecer una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida al agente como responsable solidario; implicando para el apelante, que el principio de solidaridad no excluye el de subsidiariedad.

La relación entre el contribuyente y el agente a la que se refiere el apelante, puede definirse como un vínculo jurídico obligacional que surge 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. Este sujeto pasivo, asume la condición de contribuyente al haber realizado el hecho imponible previsto en la norma. A su vez, existen otros sujetos que la Ley coloca al lado del contribuyente y que si bien

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

éstos son ajenos al hecho imponible, se encuentran obligados al pago del tributo. 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.

Es en virtud de esta solidaridad, que el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal o al solidario la totalidad de la deuda; de allí la razón por la que no es necesario una primera determinación de la obligación fiscal al deudor principal.

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 acreditando 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 (...)"*. A su vez, 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 (...)"*.

Por lo cual, el carácter solidario de la obligación del agente que incumple con el deber de retener, da por tierra la pretensión de que la administración debe determinar previamente las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal y controlar la falta de regularización por parte de aquél.

Sin embargo, éste considera que la mera demostración de la presentación y pago de la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte del obligado principal, lo liberaría de su obligación que como agente de retención le compete, postura con la cual disiento, por cuanto la estructura económico-tributaria de una operación sujeta a retención por parte del agente, representa para el contribuyente un ingreso directo por ventas, locaciones o prestaciones de servicios. Por ello, para librarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-4769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

agente que omitió retener, es necesario que se 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 estos proveedores, se encuentran incluidas las operaciones que fueron susceptible de retención.
- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Dicha información es imposible de obtener de los sistemas de la D.G.R (como se pretende) ya que de los mismos sólo se obtiene el importe total de la Base Imponible de cada período, siendo necesario conocer si las operaciones en las que el agente omitió actuar como tal (y que en la determinación se le reclama), se encuentran incluidas en los libros IVA Ventas de los contribuyentes conformando así la Base Imponible del impuesto.

Por ello, yerra el recurrente al considerar que le resulta de aplicación lo resuelto en los fallos "Bercovich" y "José Farías e Hijos", donde este Tribunal ha resuelto que debido a la complejidad probatoria que se presenta en el Régimen de Percepción—RG N° 86/00—, el agente puede librarse de su responsabilidad si demuestra que el obligado principal ha presentado y pagado las DDJJ correspondientes. Esta situación no es la que se presenta en autos ya que lo que se determina son inconsistencias o incumplimientos al Régimen de Retención del impuesto sobre los Ingresos Brutos, RG N° 23/02.

Respecto al tema, en la causa "Cintafon S.R.L. s/ Recurso de Apelación"; Sentencia del 03/04/1986 (Fallos 308:442) la CSJN resolvió: "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".

No obstante, se abrió el procedimiento a prueba haciendo lugar a la solicitud de librar oficio a la D.G.R a efectos que adjunte los estados de cuenta de los

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

proveedores incluidos en los ajustes practicados mediante Acta de Deuda A 553-2014 correspondientes a los periodos 01 a 12/2010.

A pesar de la negativa del Fisco de aportar las mismas por considerar que se encuentra amparada por el Secreto Fiscal y, adelantando opinión, la citada prueba ofrecida no resultaría idónea para probar la cuestión debatida por el hecho que aunque los sujetos pasivos no registren deuda con el Fisco local, el requisito exigido para eximir al agente de retención –detallado en los párrafos precedentes– no queda cubierto por la información que surge de los estados de cuentas.

Esto es así por cuanto la información suministrada por la D.G.R. contiene datos globales que no permiten establecer una relación entre las operaciones correspondientes a la determinación del agente de retención y las bases imponibles del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del obligado principal en el periodo verificado. Es decir, la Autoridad de Aplicación conoce el monto total de base imponible, mientras que lo que aquí se busca es la composición en detalle de la misma de donde se pueda confirmar la inclusión de las facturas que dan origen a las órdenes de pago emitidas por el agente y que se encuentran incluidas en la determinación; una vez verificada dicha inclusión, el estado de cuentas de los sujetos pasivos resulta de importancia para eximir al agente de su responsabilidad.

Con respecto a lo manifestado bajo el título “prueba documental”, y en lo relativo a los F.901 aportados por el recurrente, tal como expone el Fisco en su escrito de contestación, éste procedió a réver la determinación de oficio practicada, y a efectuar los ajustes correspondientes. Para ello, consideró la condición de los sujetos que forman parte de determinación, y efectuó los ajustes pertinentes aplicando la alícuota del 1.25% para los sujetos inscriptos en el Régimen de CM y del 2.5% para los sujetos inscriptos como contribuyentes locales de esta jurisdicción conforme lo previsto en el Anexo II de la RG 23/02 y sus modificatorias. Para los pagos realizados por la prestación de servicios de transporte de automotor de cargas, aplicó la alícuota del 0.75% y contempló las constancias de no retención y exenciones, de acuerdo a lo dispuesto en los incisos c) y e) del art. 8 de la RG 23/02.

En virtud de tales ajustes se confeccionó una nueva planilla denominada “Planilla Determinativa N° PD 553-2014 Acta de Deuda N° A 553-2014 Etapa



GESTION DE LA CALIDAD

RI-3600-0789



Sistema de Gestión de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015



**TRIBUNAL FISCAL**  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Impugnatoria", la cual teniendo en cuenta las consideraciones vertidas, deviene procedente confirmar.

En conclusión y en base a las consideraciones antes expuestas corresponde emitir la siguiente resolución: **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **CASTILLO S.A.C.I.F.I.A CUIT N° 30-52940352-2** y en consecuencia **DEJAR FIRME** la Resolución D.G.R N° D 183/19 de fecha 19/06/2019, conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 553-2014 – ACTA DE DEUDA N° A 553-2014 – ETAPA IMPUGNATORIA".

Así Voto.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo: Que comparte el voto emitido por 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

*Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN*  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

**RESUELVE:**

1. **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **CASTILLO S.A.C.I.F.I.A CUIT N° 30-52940352-2** y en consecuencia **DEJAR FIRME** la Resolución D.G.R N° D 183/19 de fecha 19/06/2019, conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 553-2014 – ACTA DE DEUDA N° A 553-2014 – ETAPA IMPUGNATORIA".

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

M.S.P

**HACER SABER**

**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL PRESIDENTE

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

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

*DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ*  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-8769



Sistema de Gestion de la Calidad  
Certificado por IRAM  
Norma IRAM-ISO 9001:2015

TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

*[Handwritten signature]*  
C.F. JORGE G. JIMENEZ  
LOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER GONZALEZ LACOMAZZONI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION