



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

SENTENCIA N° 212/2020

Expte. N° 263/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 13 días del mes de AGOSTO 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 "**COMPAÑÍA INDUSTRIAL CERVECERA S.A**" **S/ RECURSO DE APELACIÓN**, Expte. Nro. 263/926/2019 y Nro. 26885-376-D-2015 (DGR) y;

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 1953/1965 la Dra. Gloria María Gurbista, apoderada de la firma **COMPAÑÍA INDUSTRIAL CERVECERA S.A**, CUIT N° 30-50577985-8 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 113/19 de la Dirección General de Rentas de fecha 28/03/2019 obrante a fs. 1939/1951 mediante la cual resuelve: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 3501-2017 confeccionada en concepto del impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma conforme "Planilla Determinativa N° PD 3501-2017 ACTA DE DEUDA N° A 3501-2017- ETAPA IMPUGNATORIA"; e **INTIMAR** al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUDA N° A 3501-2017 – ETAPA IMPUGNATORIA"

Manifiesta que el Acta resultó inválida por no haberse dado participación en el procedimiento determinativo a los contribuyentes principales proveedores de la

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

IR-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

compañía y haberse limitado a formular el ajuste tras constatar supuestas retenciones no practicadas.

De esta manera vulnera el art. 33 del C.T.P. y el principio de solidaridad. Así lo expreso la CSJN en la causa "Farrías e hijos S.R.L. c/ Gobierno d la Provincia de Tucumán" donde declaró la nulidad de la resolución por no haberse integrado la relación jurídico tributaria con los principales contribuyentes conceptualizando a los sujetos pasivos y a los responsables solidarios de esta relación jurídico tributaria. En este sentido, sostiene que surge un doble vínculo: fisco-contribuyente y fisco- responsable solidario que si bien son autónomos, integran una sola relación jurídica tributaria. Si bien por esta autonomía el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria, los vínculos son además interdependientes, es decir, extinguida la obligación sustancial para uno de los sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro.

Además, cita el fallo Bercovich donde la CSJT desestima los argumentos de la D.G.R referidos a la imposibilidad de verificar el real ingreso por parte del contribuyente y expresa que un examen profundo de los libros contables de las firmas involucradas es susceptible de esclarecer el tópico de marras. No obstante, la Resolución de autos, se desentiende de esta doctrina e intenta legitimar el procedimiento cumplido por la D.G.R invocando el principio de solidaridad y la aplicación del fallo "San Juan S.A c/ DGI", el cual no deslegitima la doctrina sustentada por la CSJT resultando entonces irrazonable que la D.G.R continúe con una pretensión que será rechazada en la instancia de revisión judicial.

Manifiesta que los actos del Fisco constituyen actos nulos de nulidad absoluta e insanable no solo por ausencia de causa sino también por falta de motivación y violación del marco normativo referido, requisitos que no son susceptibles de ser subsanados.

Por otro lado, sostiene la ilegitimidad del ajuste los cuales expone en distintos puntos:

A- La obligación del agente de retención se encuentra intrínsecamente Vinculada al potencial nacimiento del hecho imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos en cabeza del contribuyente directo. De allí que, si la operación que vincula al agente con el contribuyente directo no habilita a suponer una



hipótesis de configuración del hecho imponible, no resulta aplicable el régimen de retención instituido por la RG 23/02 y consecuentemente la responsabilidad solidaria contemplada por el C.T.P. En el caso de las operaciones del período 2013-2015 cuestionadas, corresponden a bienes o servicios adquiridos o prestados en jurisdicciones distintas de la provincia de Tucumán y que por lo tanto en nada se vinculan con ella.

Es indubitable que no se generó el hecho imponible del impuesto y tampoco la responsabilidad solidaria por las referidas operaciones, por lo que, de adoptarse una interpretación en contrario y aplicar el Régimen, la provincia excedería el ámbito espacial de su competencia ya que estaría percibiendo anticipadamente un tributo cuyo hecho imponible no tuvo lugar. La exigencia de un anticipo del impuesto que jamás llegó a configurarse, no se compadece con los presupuestos esenciales del tributo y transgrede los parámetros de razonabilidad que debe respetar la provincia al hacer uso de su poder de imposición.

B- también era improcedente efectuar retenciones a sujetos que no resultaban ser contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos de la provincia al momento de la operación o poseían cancelación de oficio, a lo cual la Resolución se limita a replicar el artículo 4 de la RG 3/13 y 3 y 7 del Régimen.

C- Respecto del contribuyente Federación Argentina de Trabajadores cerveceros, manifiesta que éste resultó excluido del régimen en atención a la exención del Impuesto que le alcanza en virtud del inciso 9 del art. 228 del C.T.P por lo que el ajuste formulado por el acta resulta ilegítimo. Aun pasando por alto tal circunstancia, no puede denegarse el beneficio de la exención por un mero incumplimiento de una formalidad por parte de la entidad cuando el presupuesto de hecho contemplado por el C.T.P. se encuentra presente. Así lo ha señalado la Corte en el caso "Municipalidad de la Ciudad de Buenos Aires c/ Hospital Alemán" donde sostuvo que no resulta razonable que se niegue la exención del tributo por la sola circunstancia de que la demandada no haya realizado un trámite administrativo tendiente al reconocimiento de su calidad de institución de beneficencia cuando por reiteradas disposiciones de la municipalidad anteriores y posteriores a ese período se asignó a aquella un tratamiento fiscal que sólo pudo tener fundamento en la consideración de las tareas asistenciales desarrolladas por la entidad.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. RUBIO POMEESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
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

D- En cuanto a los sujetos de convenio, aduce que los ajustes por las operaciones realizadas con Sanico SAyC, Semapi Argentina S.A y Selar Argentina S.A. son improcedentes en tanto pretende que se le aplique una alícuota del 10,5% en contraposición a lo previsto por el Régimen, según el cual dicha alícuota se encontraba contemplada para sujetos no inscriptos como contribuyentes locales y/o contribuyentes de CM que realizaban actividad en la provincia de Tucumán, mas no se encontrarán dados de alta en esta jurisdicción. Adicionalmente afirma que en los pagos efectuados a Semapi Argentina S.A. y Selar Argentina S.A. en el periodos 07/2014 -2015 la firma practicó e ingresó la retención del impuesto considerando que se trata de contribuyentes de CM por lo que la D.G.R debió revocar el ajuste pretendido, sin embargo, no lo hizo invocando el art. 4 de la RG 03/13.

E- El acta formuló indebidamente un ajuste respecto a las operaciones de "adelanto para gastos" efectuados por la compañía a la empresa de servicios CMC, CUIT N° 30-70443538-6. Tal concepto no integra la base imponible del impuesto conforme expresamente indica el inciso 3 del art. 222 del C.T.P. Consecuentemente, no procede la aplicación del Régimen y el ajuste pretendido por la D.G.R.

F- El acta pretende retenciones calculadas erróneamente tomando como base imponible el importe de las percepciones de impuesto sobre los ingresos brutos que la empresa practicó como agente de otras jurisdicciones siendo esto contrario a las previsiones del Régimen. Tal circunstancia surge de los libros IVA verificados por la DGR y en base a los cuales formuló el Acta, consecuentemente, resulta indebido que traslade a la firma la obligación de acreditar su defensa cuando es la propia DGR quien carece de documentación de respaldo del ajuste que pretende.

G- Pese a los agravios expuestos en el descargo, la DGR mantiene ajustes duplicados respecto de comprobantes que procede a detallar. Se tratan de pagos en cuotas ajustados por la totalidad de la operación en más de una oportunidad multiplicando el ajuste.

H- El acta omite considerar que ciertas operaciones celebradas por CICSA se realizaron con contribuyentes encuadrados en los Regímenes especiales del CM y no generan base imponible atribuible a la provincia de Tucumán.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Existe una improcedencia en la aplicación del Régimen ya que, en el anexo II aclara que cuando los sujetos que fueran designados agentes de retención por la DGR efectuaren pagos a proveedores que tributaren el impuesto de acuerdo a los regímenes especiales del CM, debían practicar las retenciones del impuesto sobre los ingresos brutos "... sobre el importe establecido en el primer párrafo del artículo 7 del presente régimen y en función de la proporción de base imponible que de acuerdo a las normas del convenio multilateral le corresponda a esta jurisdicción".

El ajuste incluye operaciones concertadas con la entidad "Testimonio Compañía de Seguros S.A.". Tal proveedor realiza una actividad sujeta al régimen especial del art. 7 del CM, consecuentemente la procedencia de la aplicación del Régimen se encuentra supeditada a la existencia de base imponible atribuible a la provincia de Tucumán. En el caso particular, se tratan de coberturas referidas a daños ambientales en las provincias de Salta y Buenos Aires y la compañía de seguros no tuvo su administración o sede central en la provincia de Tucumán, por lo cual, los ingresos de Testimonio compañía de seguros S.A. generados por la operatoria no resultaron atribuibles a Tucumán. Por ello, la pretensión de aplicar el Régimen a las operatorias referidas, expresa no sólo la vulneración del propio régimen sino ante todo un exceso en el ejercicio de la potestad tributaria, razón por la que el ajuste deviene ilegítimo y procede su revocación.

I- Tampoco corresponde el ajuste respecto de aquellos proveedores que ingresaron en tiempo oportuno el impuesto que efectivamente les correspondía, liberando de su pago a la compañía cervecera como responsable solidario de aquél, tal como lo acredita la prueba informativa producida en las actuaciones y las respuestas obrantes a fs. 1271 a 1896 del expediente que confirman que las operaciones objeto del Acta fueron registradas en los libro IVA de los proveedores de la Compañía sin computar retenciones del impuesto y justifican el pago en tiempo y forma.

La respuesta a dichas pruebas por parte de la DGR por "no encontrarse debidamente respaldadas" no puede considerarse un hecho que desvirtúa las probanzas teniendo en cuenta el informalismo a favor del administrado que prima en el procedimiento administrativo.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. ARCE E. ROSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JONAS GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9068-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Culmina su presentación solicitando a este Tribunal que lo exima del pago de intereses resarcitorios en atención a que la mora no le es imputable.

II. A fojas 1973/1980 del Expte. N° 26885/376/D/2015 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.

Como cuestión previa, aclara que los periodos reclamados no se encuentran prescriptos, teniendo en cuenta la notificación del acta de deuda del día 14/12/2017 y el inicio de la demanda de embargo preventivo que interrumpió en tiempo oportuno los plazos de prescripción que se encontraban corriendo.

Que debido a que el apelante respalda su presentación en los antecedentes de la CSJT en el caso "José Farías e Hijos SRL c/ provincia de Tucumán", expresa que este resulta un apartamiento de la doctrina sentada por la CSJN sobre el tema en cuestión, lo cual se evidencia en el fallo de fecha 27/10/2015 caratulado "San Juan S.A. c/ DGI", donde el máximo tribunal nacional concluyó que la única forma de eximirse de la responsabilidad que solidariamente sobre ellos pesa, es a través del cumplimiento del deber de los agentes de acreditar el pago por parte de los obligados directos. En el caso puntual, considera que CÍCSA no ha logrado probar que el obligado principal ingresó el tributo en su justa medida.

Respecto al agravio de "ilegitimidad del ajuste propuesto e inexistencia de sustento territorial, destaca que en la etapa fiscalizadora ya se analizó la condición del sujeto conforme al Régimen de Retención del Impuesto sobre los Ingresos brutos, verificándose que los sujetos citados por el apelante: SANICO SAIYC y EL DORADO S.A., registran inscripción en el régimen general del convenio multilateral, con sede en extraña jurisdicción y alta en la jurisdicción Tucumán, por lo tanto, revisten sustento territorial en esta jurisdicción, situación que no fue derribada por el apelante en esta instancia.

En cuanto a la supuesta improcedencia de la retención del impuesto respecto de sujetos que no resultan contribuyentes del IIBB de la provincia, tanto el argumento como la normativa citada resultan desacertados y los ajustes determinados por bajas de oficio se encuentran ajustados a derecho conforme a lo establecido por el art. 4 de la RG 03/13 que establece la obligación del agente de verificar la existencia de cancelación de oficio de la inscripción de los sujetos pasibles de



GESTIÓN
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

retención, debiendo aplicar en aquellos casos los porcentajes establecidos para los contribuyentes no inscriptos.

No obstante, explica que se procedió a rever la determinación de oficio atacada respecto de aquellas operaciones efectuadas con sujetos pasibles que al momento del pago registran baja de oficio en el impuesto sobre los ingresos brutos, y por los cuales se determinó retenciones considerando la alícuota del 10.5% en virtud de los establecido en el citado art.4 de la RG N° 03/2013 como así también aquellas operaciones efectuadas con sujetos que no acreditan su inscripción en el impuesto sobre los ingresos brutos, atento a que de la consulta al sistema informático de la DGR se pudo constatar que aquellos sujetos pasibles de retención, recuperaron su condición de inscriptos. Por ello procedió a practicar el ajuste a la determinación de oficio aplicando a la base de cálculo sujeta a retención, la alícuota del 3,5% para operaciones efectuadas con contribuyentes locales de la provincia o del 1,5% para sujetos inscriptos en el régimen de CM con jurisdicción sede o alta en la provincia de Tucumán, todo lo cual, dio lugar a la confección de una nueva planilla determinativa denominada "Planilla determinativa N° PD 3501-2017- ACTA DE DEUDA N° A 3501-2017- ETAPA IMPUGNATORIA".

Asimismo corresponde respecto de aquellas operaciones de pago efectuadas con sujetos pasibles que recuperaron su condición de inscriptos en el impuesto, intimar al cobro de los intereses resarcitorios considerando como base de cálculo la diferencia que surge entre el monto de las retenciones omitidas determinadas a la alícuota del 10,5% por aplicación de las RG N° 03/2013 y el monto de las retenciones omitidas que surgen al aplicar la alícuota del 3,5% o 1,5% según corresponda, calculados desde la fecha de vencimiento de la DDJJ del agente hasta la fecha de presentación de la DDJJ del sujeto pasible, conforme surge de "planilla anexa de intereses resarcitorios- Acta de deuda N° A 3501-2017 – Etapa impugnatoria".

Respecto a lo expuesto en el punto "improcedencia del ajuste del acta respecto de sujetos excluidos del régimen" referido a que la Federación Argentina de Trabajadores Cerveceros se encuentra excluida en el periodo 2015 del régimen, procedió a constatar la mencionada exclusión, efectuando en la etapa impugnatoria los ajustes correspondientes.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

IR-4000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Agrega sobre el mismo sujeto, que no desconoce como causal de exclusión las exenciones del art. 228 del C.T.P, pero que para ello, el mencionado artículo expone que "... las exenciones previstas en los incisos 3, 5, 6,7,8,9 17 y 18, serán otorgadas a solicitud del contribuyente y regirán desde el momento en que se hubieren encuadrado los solicitantes en la hipótesis legales descritas por la norma; las exenciones establecidas en los incisos 4, 11, 12, 13, 14 y 19 regirán desde la fecha en que el interesado presente la solicitud ante la Autoridad de Aplicación; y las de los incisos 1, 2, 10, 16, 20, 21, 22 y 23 regirán de pleno derecho...", razón por la que no le asiste razón al mismo respecto de la exención del mencionado sujeto por el periodo 01/2013 a 12/2014.

En cuanto a la improcedencia del ajuste del acta respecto de sujetos de convenio donde expresa que el ajuste propuesto con las firmas SANICO SAIYC, SEMAPI ARGENTINA SA Y SELAR ARGENTINA S.A por no encontrarse inscriptos como contribuyentes locales del impuesto, sostiene que conforme a las consultas al sistema informático de la DGR, al momento del pago, éstos contribuyentes registraban bajas de oficio en el impuesto sobre los ingresos brutos, razón por la cual se determinó aplicar la alícuota del 10,5% en virtud de lo establecido por el artículo 1 y el segundo párrafo del artículo 4 de la RG. N° 3/2013. Luego se pudo constatar que la firma SELAR ARGENTINA S.A recuperó su condición de inscripto al registrar la presentación de las DDJJ, procediéndose a practicar el ajuste aplicando a la base de cálculo sujeta a retención, la alícuota del 1,75%, correspondiente intimar al cobro de los intereses resarcitorios correspondientes.

Al respecto, expresa que los intereses calculados tienen un carácter efectivamente resarcitorio, por lo que constituyen una indemnización debida al fisco como resarcimiento por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias, encontrando su justificativo, no solo por constituir una reparación por el uso del capital ajeno, sino también por tratarse de una indemnización al acreedor, cuyo derecho de crédito se ve lesionado al no satisfacerse la deuda en el plazo establecido. Estos son una consecuencia de la relación jurídica preexistente; esto es, la deuda tributaria del contribuyente o responsable, de tal manera que, acreditado su incumplimiento, los intereses derivan como resultado lógico de la situación de irregularidad fiscal.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-8709



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

En cuanto a las operaciones que constituyen adelanto de gastos, señala que no se logra vincular las operaciones del listado de operaciones notificado mediante acta de deuda con la documental arrimada ni con el detalle de operaciones aportado por el presentante (fs. 272/274) siendo imposible constatar sus dichos. Además, el apelante manifiesta que los adelantos de gastos no integran la base imponible del impuesto sobre los ingresos brutos conforme lo establece el art. 222 inc. 3 del C.T.P, siendo esto una interpretación errónea del mismo puesto que las exclusiones están perfectamente identificadas en el art. 8 de la RG N° 23/02.

Para los casos en que el apelante sostiene que las retenciones han sido calculadas tomando como base el importe de las percepciones del IIBB que los proveedores efectuaron como agentes de otras jurisdicciones, solo se tratan de consideraciones de manera general debiendo haber sido específicamente aclaradas y justificadas con documentación que lo sustente.

Respecto a la duplicación de los ajuste respecto de una misma operación con la firma "Saenz Briones S.A.", expresa la D.G.R que procedió a verificar la determinación de oficio y ajustar las operaciones correspondientes, conforme listado de operaciones (cd) adjunto a la resolución.

Bajo el argumento de "ausencia de procedimiento determinativo a los contribuyentes principales" el agente plantea la nulidad del acta. A ello, la DGR responde que la implementación del Régimen de retención en la fuente tiene una doble finalidad como es la de recaudación anticipada de tributos por parte del organismo fiscal y evitar o atenuar la evasión fiscal por parte del sujeto pasible.

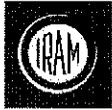
Si bien el fisco cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de las DDJJ de los sujetos pasibles, dicha información al consignar importes globales, no resulta por si sola prueba suficiente para que el fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención, integran o no la base imponible de las citadas DDJJ.

Por último, manifiesta que se abrió la causa a prueba y que las respuestas a los oficios contestados, solo resultan una mera manifestación unilateral de los sujetos pasibles de retención, dado que sus afirmaciones así como la documental presentada no se encuentra debidamente respaldada, conforme el análisis efectuado en "planilla resumen- oficios librados a sujetos pasibles de retención- etapa impugnatoria" (fs. 1913).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

En consecuencia, entiende que la determinación efectuada y confirmada parcialmente mediante Resolución N° D 113-19 resulta plenamente válida y que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por Compañía Industrial Cervecera S.A.

III. A fojas 15 del expediente N° 263/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, en donde se tienen por radicadas las presentes actuaciones; se declara la cuestión de puro derecho y se llaman autos para sentencia.

Con el objetivo de establecer la verdad de los hechos y con las facultades otorgadas en los artículos 18 y 153 del C.T.P, a fojas 18/19 del expediente N° 263/926/2019, se dispone medida para mejor proveer cuya respuesta obra a fs.22 del mismo expediente, volviendo los autos a conocimiento del Tribunal.

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 113/19 de fecha 28/03/2019, resulta ajustada a derecho.

El apelante comienza su Recurso agraviándose de la falta de integración de la relación jurídica tributaria al no darse participación en el procedimiento al contribuyente obligado principal.

Esta relación jurídico tributaria a la que se refiere 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 a los cuales la Ley coloca a su lado pero sin excluir de la relación tributaria al contribuyente. Es decir, estos terceros si bien son ajenos al hecho imponible, se encuentran obligados al pago del tributo en virtud de una disposición legal. La coexistencia entre el contribuyente y los terceros, 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.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-0000-9789



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

En virtud de esta solidaridad el Fisco puede exigir indistintamente al obligado principal como al solidario por 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 (...)".* A su vez, los efectos de la 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 (...)".*

El carácter solidario de la obligación del agente que incumple la retención, da por tierra 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 proceder a su reclamo al agente; pues tal pretensión implica sostener que el agente de retención poseería un beneficio de excusión similar al establecido por el art. 1583 del Código Civil y Comercial; beneficio que resulta inaplicable al deudor solidario. Sin embargo, asisto razón a la postura del apelante en el momento que sostiene que si el contribuyente principal ingresó el tributo, el agente se libera de su obligación solidaria, pues 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 agente que omitió retener, es necesario que se demuestre que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido, en su justa medida, lo cual implica desmostar:

- 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BONISE PONCEGA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI 9000-0789



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM 450 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

- 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.

De este modo no existiría ningún perjuicio fiscal que alegar, más allá del ocasionado por los intereses devengados entre la fecha de vencimiento de la obligación de ingresar el impuesto que debió retener (por parte del Agente de Retención) y el efectivo ingreso del tributo por parte del contribuyente principal (sujeto pasivo de la obligación tributaria).

Así lo resolvió la CSJN en los autos "Cintafoñ 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 respectiva"*.

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

Al respecto el máximo tribunal ha resuelto 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 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*



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

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)". Excmá. 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.

Por otro lado, además de la jurisprudencia existente, en virtud del art. 121 del C.T.P que expresa: "Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante."

En conclusión, este 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, 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, información de la cual carecen los sistemas de la D.G.R. Por lo cual, el incumplimiento de dicha carga acarreará indefectiblemente la efectivización de su responsabilidad solidaria originada en la omisión de retener el tributo.

El apelante ofrece como prueba en esta etapa las constancias de autos, a partir de allí observo que, a los efectos de probar el hecho en que el planteo se sustenta, en la etapa impugnatoria ofreció prueba informativa y solicitó se libre oficio a los proveedores de la compañía. Sin embargo, el agente no ha logrado acreditar de esta forma que el obligado principal ingresó el tributo en su justa medida, en su lugar, los oficios contestados constituyen una mera manifestación unilateral, sin encontrarse debidamente respaldados.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE A. BOSSE POMERAI
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
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

Por tal motivo, la prueba intentada por el agente no dio lugar a realizar ajustes al respecto.

Acto seguido, el apelante plantea los siguiente agravios que procederé a analizar.

A- Inexistencia de sustento territorial. Considera que la obligación del agente de retención se encuentra vinculada al nacimiento del hecho imponible del impuesto sobre los ingresos brutos en cabeza del contribuyente directo. Esta interpretación resulta desacertada ya que las obligaciones de los agentes de recaudación, en este caso, de los agentes de retención del impuesto sobre los Ingresos Brutos, surgen de la Resolución N° 23/02 la cual no deja dudas que los agentes se encuentran obligados a actuar como tales por la totalidad de las operaciones por ellos realizadas con los sujetos pasibles de retenciones.

Respecto a los sujetos pasibles, en el ámbito del Convenio Multilateral, la RG N° 03/2016 de la Comisión Arbitral ha previsto pautas referidas a la práctica de percepciones y retenciones disponiendo que "podrán resultar sujetos pasibles de retención aquellos contribuyentes que realicen actividades con sustento territorial en la jurisdicción que establezca el régimen respectivo"

Este sustento territorial tiene por lo tanto, una importancia fundamental a la hora de analizar la correspondencia de las retenciones por cuanto, el mismo no tiene otro objetivo que vincular las retenciones con la respectiva tributación del sujeto retenido, de manera tal de sostener la lógica de la recaudación anticipada.

Cabe entonces preguntarnos acerca de la existencia de tal sustento en las actividades desarrolladas por los sujetos pasibles de retención.

Se ha definido al sustento territorial sobre la base de la inscripción del sujeto retenido o percibido en la jurisdicción correspondiente al Régimen que se trate ya que ello da cuenta de la actividad que el sujeto retenido o percibido desarrolla en dicha jurisdicción.

En el caso de los contribuyentes sujetos al Régimen General del Convenio Multilateral, los ingresos no son atribuidos a una jurisdicción en particular sino que se atribuyen a las jurisdicciones en las que se encuentra dado de alta en función a los coeficientes determinados para cada una de ellas. De allí que, más allá que las operaciones no se correspondan con productos o servicios adquiridos o prestados en la provincia de Tucumán, el hecho que los proveedores sean contribuyentes de Convenio Multilateral con alta en la jurisdicción Tucumán, una



parte de la base imponible corresponderá a esta jurisdicción determinando el impuesto correspondiente a cuenta del cual, el agente efectúa y deposita la retención.

En adición, cabe destacar que para estos supuestos, el art. 7 de la RG 23/02 establece una forma especial de cálculo de la retención, en el momento que expresa: "(...) cuando tratándose de contribuyentes comprendidos en el Régimen General del Convenio Multilateral (artículo 2º) se verifique concurrentemente que la entrega de bienes y/o la prestación o locación de servicios se realice fuera de la Provincia de Tucumán, que se encuentre localizada fuera de la misma la jurisdicción sede del agente de retención y del contribuyente, y que este último sea un sujeto con alta en la jurisdicción Tucumán. En dicho caso, la retención en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que corresponda practicar se determinará considerando como base para el cálculo la que resulte de aplicar sobre el importe establecido en el párrafo anterior el coeficiente que con relación a cada contribuyente en particular se consigne en la nómina a la cual se refiere la RG (DGR) N° 116/10 y sus modificatorias.

A efectos de sostener sus dichos, el contribuyente adjunta en el anexo I de su impugnación, facturas con "EL DORADO S.A." y "SANICO SAIYC" por operaciones que considera que no correspondía retener ante la inexistencia del sustento territorial. A pesar de la ausencia de los remitos que acrediten que los bienes no fueron entregados en la provincia de Tucumán, los sujetos citados: "SANICO SAIYC" y "EL DORADO S.A." registran inscripción en esta provincia tal como lo demuestran las constancias aportadas por la compañía en el Anexo II de su impugnación, por lo que ya sea que los bienes hayan sido entregados en esta jurisdicción o en otra, los mencionados proveedores resultan sujetos pasibles de retención.

Atento a ello, las operaciones cumplen con las condiciones previstas en el artículo transcrito, razón por la cual, la pretensión de la D.G.R deviene ajustada a derecho ya que efectivamente correspondía que Compañía Industrial Cervecera actúe como agente de retención.

Distinta situación es la que se presenta respecto de los ajustes pretendidos por las operaciones concertadas con "TESTIMONIO COMPAÑÍA DE SEGUROS

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSÉ E. PÉREZ FORNELL
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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



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



S.A.", cuya actividad se encuentra dentro de uno de los Regímenes especiales del Convenio Multilateral, particularmente el del art. 7 de la Ley de CM.

Al igual que para los contribuyentes del Régimen General, el art. 7 de la RG N° 23/02 prevé la forma en que se calcularán las retenciones a efectuar a los sujetos incluidos en estos Regímenes Especiales. Así, establece: *"Respecto de contribuyentes comprendidos en los regímenes especiales del Convenio Multilateral, la base de cálculo de la retención se determinará en función de la proporción de base imponible que de acuerdo a las normas del citado Convenio le corresponda a esta jurisdicción". (el destacado me pertenece).*

En los casos de las entidades de Seguros, el Régimen al cual pertenece establece que la base imponible debe ser distribuida entre la jurisdicción de la administración sede y las jurisdicciones en las cuales se encuentran las personas o bienes asegurados. Literalmente expresa: *"(...) cuando la administración o sede central se encuentre en una jurisdicción y se contraten operaciones relativas a bienes o personas situadas o domiciliadas en otra u otras, se atribuirá a esta o estas jurisdicciones, el 80% de los ingresos provenientes de la operación y se atribuirá el 20% restante a la jurisdicción donde se encuentre situada la administración o sede central, tomándose en cuenta el lugar de radicación o domicilio del asegurado al tiempo de la contratación, en los casos de seguros de vida o de accidente".*

De acuerdo a la contestación al requerimiento sobre datos de individualización de bienes efectuado por la D.G.R. en fs. 24/27, Compañía Industrial no posee establecimientos fabriles, depósitos u oficinas dentro de la provincia de Tucumán. Atento a ello, y a que su sede central se encuentra en la provincia de Santa Fe, no se genera Base Imponible atribuible a esta provincia, y en consecuencia, no existe base de cálculo sobre la cual efectuar una retención.

Por lo cual, los ajustes pretendidos por la D.G.R respecto de "TESTIMONIO COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A." no se ajustan a lo previsto por las normas, correspondiendo HACER LUGAR al agente por un importe igual a \$1.511,44.

B- En cuanto a la improcedencia de los ajustes en relación a sujetos que poseían baja de oficio, los ajustes de la D.G.R no configuran un



GESTIÓN
DE LA CALIDAD
RI-0000-3769



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

supuesto de nulidad por falta de causa o motivación ya que como bien ésta sostiene, dichos ajustes tienen sustento en la RG 03/13 y en los artículos 3 y 7 del Régimen de retención que prevén las obligaciones a las que se encuentran sujetos los agentes de retención. En virtud de dichas normas, la compañía debía verificar la condición que revestían sus proveedores al momento de cada pago.

No se trata de sujetos que no son pasibles de retención como sostiene el apelante, sino de sujetos que conforme las reglas, revisten la calidad de contribuyentes del impuesto sobre los ingresos brutos, pero que poseían baja de oficio por parte de la Autoridad de Aplicación como consecuencia de sus acciones. Por esta razón, el art. 4 de la RG 03/13 establece que: *“Los agentes de retención y percepción de los distintos regímenes establecidos en el impuesto sobre los ingresos brutos quedan obligados a verificar que no rija cancelación de oficio de inscripción o alta en la jurisdicción respecto de los sujetos pasibles de retención y percepción. Dicha verificación deberá realizarse mediante consulta al link “Consultas bajas de oficio”, la que prevalecerá sobre toda constancia de inscripción o alta y su verificación de autenticidad y validez.*

De regir cancelación de oficio los agentes deberán asignarles a los sujetos pasibles de retención y percepción el carácter de no inscriptos, correspondiendo la aplicación de las alícuotas o porcentajes establecidos para los contribuyentes no inscriptos conforme con las normas que establecen los respectivos regímenes”. Para el caso en particular, Agentes de Retención, la norma aplicable es la RG (DGR) N° 23/02 e indica que se aplicará el porcentaje correspondiente a los contribuyentes locales inscriptos, según el Anexo de que se trate, o el triple de dicho porcentaje cuando la operación de venta o la entrega del bien vendido o la locación o prestación de servicio fuera realizada por el sujeto pasible de retención dentro del territorio de la Provincia de Tucumán, no rigiendo en ambos casos los topes mínimos establecidos a los efectos de practicar la retención.

En efecto; el requerimiento de información o la indagación de la situación tributaria del obligado principal frente al fisco provincial y, la consecuente determinación del tributo según el resultado de dichas diligencias, configura la modalidad establecida para el cumplimiento de la carga establecida por la norma.

Esta facultad de aplicar una alícuota diferencial, es establecida por el Código Tributario Provincial (Ley 5.121 y sus modificatorias) en su artículo N° 219 cuarto

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSE BOVESIA
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



párrafo que indica: *“La Autoridad de Aplicación podrá establecer una alícuota, coeficiente y/o porcentaje diferencial que no supere cinco (5) veces la alícuota correspondiente a la actividad gravada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, para las retenciones, percepciones y recaudaciones que deban practicar los agentes correspondientes cuando intervengan en operaciones con los sujetos indicados en el artículo anterior que no acrediten su inscripción en el citado impuesto en la Provincia, conforme a la reglamentación que dicte(...)*

Por ello, la D.G.R determinó retenciones considerando la alícuota del 10,5% practicando luego los ajustes respecto de aquellos que recuperaron su condición de inscriptos aplicándoles la alícuota del 1,75% para sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral, intimando al agente por las retenciones omitidas descontando los importes que oportunamente hayan sido declarados e ingresados por dichas operaciones, dando lugar a la confección de la PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 3501-2017-ACTA DE DEUDA N°: A 3501-2017- ETAPA IMPUGNATORIA.

Asimismo, al recuperar la condición de inscriptos mediante la presentación de las DDJJ correspondientes, resulta acertado que se intime al cobro de los intereses devengados entre la fecha de vencimiento de la obligación de ingresar el impuesto que debió retener (por parte del Agente de Retención) y el efectivo ingreso del tributo por parte del contribuyente principal (sujeto pasivo de la obligación tributaria), por cuanto se tratan de sumas que le pertenecen al Estado, perjudicando al erario en el cumplimiento de sus funciones.

Respecto a la procedencia de los intereses, vale recordar que éstos tienen un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Los intereses resarcitorios se justifican por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido.

Según lo normado por el art 50° del CTP: *“La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio.*



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

Este tipo de interés es en sí mismo, una consecuencia de la relación jurídica preexistente -la deuda tributaria del contribuyente o responsable-, de manera que acreditado en autos su incumplimiento, los intereses derivan como resultado lógico de tal situación de irregularidad fiscal.

Por último, el recurrente manifiesta que la mora no le sería imputable. En lo que a los intereses respecta, la mora posee carácter automático, en tanto los mismos surgen sin necesidad de interpelación alguna.

Por otra parte, para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que la misma no le es imputable. En el caso de autos, el agente no hace mención ni ofrece en ninguna instancia prueba alguna a través de la cual intente justificar o acreditar de algún modo que el incumplimiento no le es imputable.

La Corte Suprema de Justicia de la Nación indica que: "(...) *los anticipos a los que se refiere el art. 28 (hoy art. 21) de la ley 11.683 constituyen obligaciones de cumplimiento independiente, con individualidad y fecha de vencimiento propias (Fallos 285:177), cuya falta de pago en término da lugar a la aplicación de intereses resarcitorios, son obligaciones independientes, constitucionalmente admisibles, cuya esencia, tal como lo describe la propia ley 11.683, es la de constituir pagos a cuenta del tributo por el cual se ingresan...*".

En consecuencia, no corresponde hacer lugar al apelante respecto a los planteos tratados en este punto.

C- En relación a la Federación Argentina de Trabajadores Cerveceros, tal como expone la Autoridad de Aplicación en los considerandos de la Resolución apelada respecto del ajuste efectuado en el periodo fiscal 2015, el mismo encuentra su fundamento en que la mencionada Federación figuraba dentro de la nómina de los sujetos excluidos de practicar retención conforme detalle obrante en la página web del organismo, al cual se encontraban obligados a consultar los agentes de retención, razón por la cual, procedió a efectuar el ajuste en la etapa impugnatoria. A diferencia de lo que sucede en los periodos fiscales 2013 y 2014, donde dicho sujeto no se encontraba incluido en la nómina de exclusiones.

Ello no significa desconocer la calidad que conforme el C.T.P pudiera llegar a tener la Federación, y por ello encontrarse incluida dentro de las exenciones

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE E. POSSI FONSECA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
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

previstas en el art. 228 inc. 9 pero con la condición que esta exención debe ser solicitada y reconocida expresamente por el Organismo Recaudador para resultar plenamente válida.

Por tal motivo, este Tribunal, a los fines de corroborar la situación planteada por el apelante y expuesta en el punto anterior, procedió a solicitar como medida para mejor proveer: "se intime a la D.G.R a que en el plazo de cinco días hábiles administrativos, remita a este Tribunal la Resolución mediante la cual se otorga a la Federación Argentina de Trabajadores Cerveceros, CUIT N° 30-53101736-2 la exención en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos de la Provincia".

Teniendo la respuesta a dicha medida, conforme obra en fs. 22 del Expte. N° 263/926/2019, la Autoridad de Aplicación informa que *"no obran en la oficina mencionada registros de que la Federación Argentina de Trabajadores Cerveceros, CUIT N° 30-53101736-2, haya solicitado exención en el impuesto sobre los Ingresos Brutos, ni que se haya emitido por parte de esta Autoridad de Aplicación alguna resolución otorgando el citado beneficio a favor de la Federación mencionada"*.

Habiendo obtenido tal respuesta, puedo llegar a la conclusión que, incumplido el requisito necesario para la obtención de la exención del art. 228 inc. 9, no corresponde efectuar ajustes en los periodos 2013 y 2014 respecto a las operaciones llevadas a cabo con la Federación Argentina de Trabajadores Cerveceros.

D- En el caso de los sujetos "SANICO SAIYC", "SELAR ARGENTINA S.A" y "SEMAPI ARGENTINA S.A." se presenta idéntica situación a la expuesta en el punto B de esta Resolución.

De la consulta efectuada por la Autoridad de Aplicación en sus registros, surge que los mencionados sujetos se encontraban excluidos de la nómina del padrón o poseían baja de oficio, razón por la cual en este último caso, el Fisco determinó retenciones a la alícuota del 10,5%. No obstante, al recuperar su condición de inscriptos, le realizó los ajustes correspondientes de la forma indicada en el punto B.

En particular, el apelante se agravia de los ajustes por las operaciones con los proveedores mencionados en el párrafo anterior, en los periodos 07/2014 a 12/



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

2015 manifestando que la Compañía realizó las retenciones considerando que se tratan de contribuyentes de CM.

Se procedió a rever las operaciones incluidas en la planilla de etapa impugnatoria adjunta en soporte óptico (CD) en fs. 1912 prestando especial atención a los períodos mencionados. De dicha revisión puedo verificar que efectivamente Compañía Industrial cumplió con su obligación de actuar como agente de retención, lo cual fue considerado por la Autoridad de Aplicación en la planilla determinativa de la etapa impugnatoria, no surgiendo diferencia a ingresar en las operaciones realizadas con "SELAR ARGENTINA S.A" y "SEMAPI ARGENTINA S.A." durante los períodos 07/2014 a 12/2015.

E- En el punto "adelanto de gastos" el apelante expresa que el Fisco no revisó la documentación presentada en oportunidad del descargo como anexo IV, en el cual se detallan las operaciones ajustadas por el Acta y la documentación que respalda la rendición de los gastos formulados por el despachante. Que dichos gastos se encuentran excluidos de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y que por ello no correspondía practicarles retención.

Más allá de no poder vincular las operaciones efectuadas con la empresa de servicios CMC que surgen del Acta de Deuda, con la documentación que adjunta como anexo IV de su impugnación, es menester reiterar lo expuesto en el punto A) de la presente sentencia.

El hecho que los adelantos de gastos se encuentren incluidos en el art. 222 inc. 3 del C.T.P, es decir, no integren la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no quiere decir que el agente no deba practicarle retención alguna al despachante de aduana –en este caso-.

El agente no debe confundir la norma que regula el mencionado impuesto con la RG N° 23/02, que regula el Régimen al cual deben ajustarse los agentes de retención.

Esta última, no distingue entre operaciones en las cuales si se debe practicar retención y aquellas en las que no corresponde, sino que por el contrario, en el art. 2 se expresa que los agentes deben actuar como tales "(...) por la totalidad de las operaciones por ellos realizadas con los sujetos pasibles de retención (...)", no encontrándose la empresa de servicios CMC, dentro de los sujetos excluidos del

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE E. PONSÉ PONSÉ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. HORCE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

IR-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Régimen de retención del art. 9 de la RG N° 23/02, como así tampoco, dichos adelantos se encuentran dentro de los pagos exceptuados de retención mencionados en el art. 8 de la RG 23/02, salvo que se traten de pagos inferiores al mínimo establecido.

En razón de ello, la postura adoptada por el agente resulta contraria a derecho, correspondiendo confirmar los ajustes efectuados en este punto por la D.G.R.

F- El recurrente sostiene que se efectuaron ajustes incluyendo en la base sujeta a retención las percepciones realizadas por la compañía como agente de percepción de otras jurisdicciones.

Este agravio constituye una mera manifestación debido a que no identifica las operaciones en las que se presenta la situación descripta, lo cual hubiera sido lo correcto, acompañando con la documentación respaldatoria correspondiente.

En este sentido, en virtud del art. 98 del C.T.P que respecto del Acta de deuda, del recurso y del ejercicio de defensa expresa: *“Practicada la determinación de oficio de la obligación tributaria mediante la correspondiente acta de deuda confeccionada por la Autoridad de Aplicación, el contribuyente o responsable tendrá derecho a impugnar o manifestar su disconformidad, total o parcial, respecto de aquella, mediante escrito fundado, dentro de los quince (15) días desde su notificación. En la misma oportunidad deberá acompañarse toda la prueba documental que estuviera en poder del impugnante y ofrecer la prueba restante de la que intente valerse (...)”*, razón por la cual el planteo efectuado no requiere mayor análisis.

G- Adelantando opinión, asisto razón al apelante respecto a la duplicación de ajustes de las operaciones que identifica en el Recurso presentado.

Para así decidir, se procedió a cotejar la planilla determinativa de la etapa impugnatoria obrante en CD de fs. 1912 con la información puesta a disposición oportunamente por la Compañía (CD de fs. 17) en virtud del Requerimiento N° 0001-00049131 de la D.G.R.

Dicho análisis evidencia la duplicación de los ajustes en las operaciones señaladas por el apelante ya que cada uno de estos ajustes fueron determinados



sobre el importe total de la factura y no sobre el importe de cada orden de pago, puesto que se tratan de pagos parciales de una misma operación.

En consecuencia corresponde:

Respecto a "FEDERACION ARGENTINA DE TRABAJADORES CERVECEROS", hacer lugar a lo planteado por el agente por un importe de \$ 403.321,80 el cual surge de la sumatoria de los ajustes practicados repetidas veces por la Autoridad de Aplicación, sobre el importe total de las facturas N° 6870, 7202 y 7203 y;

Respecto a la "OBRA SOCIAL PERSONAL ACT. CERVEC. Y AFINES", hacer lugar por la suma de \$35.000 correspondiente a los ajustes duplicados sobre el total de la factura N° 9400 y que se encuentran incluidos en la "Planilla Determinativa N° PD 3501-2017 ACTA DE DEUDA N° A 3501-2017 ETAPA IMPUGNATORIA".

Idéntica situación se presenta con los ajustes practicados sobre las operaciones realizadas con "TESTIMONIO COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A.". No obstante, lo atinente a dicho proveedor será tratado en el punto siguiente.

H- El apelante se agravia puntualmente de los ajustes originados en la omisión de retener en las operaciones realizadas con "TESTIMONIO COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A." manifestando que no corresponde hacerlo ya que dicho proveedor posee un Régimen especial de CM en virtud del cual no se generó Base Imponible atribuible a esta provincia.

Dicho esto, la RG N° 23/02 al establecer la forma de cálculo de las retenciones, prevé que *"Respecto de contribuyentes comprendidos en los regímenes especiales del Convenio Multilateral, la base de cálculo de la retención se determinará en función de la proporción de base imponible que de acuerdo a las normas del citado Convenio le corresponda a esta jurisdicción"*.

Específicamente el artículo 7° de la Ley de Convenio Multilateral establece que en los casos de entidades de Seguros, cuando la administración o sede central se encuentre en una jurisdicción y se contraten operaciones relativas a bienes o personas situadas o domiciliadas en otra u otras, se atribuirá a esta o estas jurisdicciones, el 80% de los ingresos provenientes de la operación y se atribuirá el 20% restante a la jurisdicción donde se encuentre situada la administración o sede central, tomándose en cuenta el lugar de radicación o domicilio del

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. FOSSE POMEESA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JUDGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9763



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

asegurado al tiempo de la contratación, en los casos de seguros de vida o de accidente.

No obstante a que el apelante no demuestre que las coberturas se deben a daños ambientales en las provincias de Salta y Buenos Aires como argumenta, obra a fs. 37/38 contestación al requerimiento sobre datos de individualización de bienes de fs. 24/27. En dicha respuesta, la Compañía individualiza los establecimientos fabriles, depósitos y oficinas de su propiedad, todas las cuales se encuentran ubicadas fuera de la provincia de Tucumán.

De este modo, al situarse tanto la jurisdicción sede de Compañía Industrial Cervecera como todos sus establecimientos fuera de la provincia de Tucumán, ningún porcentaje de la Base Imponible resultaría atribuible a esta provincia.

Es por esta razón que corresponder reiterar lo resuelto en el punto IV A) de estos considerandos, y HACER LUGAR al apelante por un importe igual a \$1.511,44 (mil quinientos once con 44/100) correspondiente a los ajustes efectuados a las operaciones llevadas a cabo con "TESTIMONIO COMPAÑÍA DE SEGUROS S.A."

I- Por último y en cuanto a que el contribuyente directo ingresó el gravamen, reitero lo dicho en párrafos anteriores: para que el agente pueda librarse de su responsabilidad solidaria, 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.

Las respuestas a los oficios librados a los proveedores en virtud de la prueba informativa ofrecida por la Compañía, no logran demostrar lo pretendido.

En consecuencia corresponde desestimar el argumento utilizado por Compañía Industrial y confirmar los ajustes efectuados por la Autoridad de Aplicación en este sentido.



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-3789



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

En conclusión, y como consecuencia de lo expuesto en cada uno de los puntos precedentes, corresponde dictar la siguiente resolución:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por COMPAÑÍA INDUSTRIAL CERVECERA, CUIT N° 30-50577985-8 en contra de la Resolución D.G.R N° D 113/19 de fecha 28/03/2019 por un importe de \$439.833,24 (pesos cuatrocientos treinta y nueve mil ochocientos treinta y tres con 24/100) y en consecuencia CONFIRMAR la "Planilla Determinativa N° PD 3501-2017 ACTA DE DEUDA N° A 3501-2017 ETAPA RECURSIVA" por un importe equivalente a \$ 1.452.909,29 (pesos un millón cuatrocientos cincuenta y dos mil novecientos nueve con 29/100) en concepto de obligaciones tributarias cuyo detalle obra en soporte óptico CD de fs. 26 del Expte. N° 263/926/2019, el que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría de este Tribunal. Asimismo se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha de su efectivo ingreso. Todo ello en virtud de los considerandos que anteceden.

2. CONFIRMAR la "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 3501-2017 Etapa Impugnatoria" que forma parte de la Resolución N° D 113/19, los que deberán ser recalculados de conformidad a las pautas establecidas en el art. 50 del C.T.P, en virtud de las consideraciones expuestas.

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

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

RESUELVE:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al Recurso de Apelación interpuesto por COMPAÑÍA INDUSTRIAL CERVECERA, CUIT N° 30-50577985-8 en contra de la Resolución D.G.R N° D 113/19 de fecha 28/03/2019 por un importe de

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



GESTIÓN 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

\$439.833,24 (pesos cuatrocientos treinta y nueve mil ochocientos treinta y tres con 24/100) y en consecuencia **CONFIRMAR** la "Planilla Determinativa N° PD 3501-2017 ACTA DE DEUDA N° A 3501-2017 ETAPA RECURSIVA" por un importe equivalente a \$ 1.452.909,29 (pesos un millón cuatrocientos cincuenta y dos mil novecientos nueve con 29/100) en concepto de obligaciones tributarias cuyo detalle obra en soporte óptico CD de fs. 26 del Expte. N° 263/926/2019, el que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría de este Tribunal. Asimismo se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha de su efectivo ingreso. Todo ello en virtud de los considerandos que anteceden.

2. **CONFIRMAR** la "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 3501-2017 Etapa Impugnatoria" que forma parte de la Resolución N° D 113/19, los que deberán ser recalculados de conformidad a las pautas establecidas en el art. 50 del C.T.P, en virtud de las consideraciones expuestas.

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

HACER SABER

M.S.P

DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

CP.N JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MÍ

Dr. JAVIER CRISTÓBAL MANUJASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION