



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-0700



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 340 /2020

Expte. N° 188/926-2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los.../8....
días del mes de .NOVIEMBRE...de 2020, se reúnen los Señores miembros del
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la
Presidencia del Dr. José Alberto León, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y
Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal) para tratar el expediente caratulado
como **"SUPERMAT S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN"**, Expediente
Nro.41841/376-D-2014 (DGR)" y,

CONSIDERANDO

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación dio
como resultado: Dr. José Alberto León.

El Dr. José Alberto León dijo:

I.- Que a fs. 5436/5440 del expediente DGR N° 41841/376/D-2014 se presenta el
contribuyente SUPERMAT S.A., por medio de apoderado, e interpone recurso de
apelación en contra de la Resolución N° D 20/20 de fecha 03/02/2020, dictada por
la Directora General de la Dirección General de Rentas de la Provincia de
Tucumán (en adelante, la "DGR").

Por medio de ella, la DGR resolvió hacer lugar parcialmente a la impugnación
interpuesta por el contribuyente en contra del Acta de Deuda N° A 819-2014,
confirmando parte de la misma conforme nueva planilla.

Como agravios que fundamentan su apelación, el contribuyente plantea los
siguientes.

En primer lugar, aduce que la deuda fiscal pretendida se encuentra condonada de
oficio conforme al art. 7 de la Ley 9.013 que, al respecto, establece que *"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 (...)".*

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

A ese respecto, aduce que si bien la DGR interrumpió el plazo de prescripción en fecha 02.02.2016, dicha interrupción se prolongó hasta el dictado de la sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada formal de fecha 04.08.2016.

Es decir que, a pesar de que hubo una interrupción del plazo de prescripción mediante la interposición de demanda de embargo preventivo en fecha 02.02.2016, ésta no prosperó y a partir de que la sentencia adquirió firmeza, los plazos de prescripción volvieron a correr, comenzando un nuevo plazo a partir de que quedó firme la sentencia en agosto de 2016, por lo que al 31.03.2017 el plazo de prescripción se encontraba corriendo; y es por ello que el segundo supuesto descripto por la norma –que al 31.03.2017 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción–, estaría cumplido en el caso, y por ende la deuda habría quedado condonada.

En segundo lugar, y sin perjuicio de lo anteriormente alegado, destaca que la deuda del principal obligado también se encuentra condonada por el último párrafo del art. 7 de la Ley 8.520 –restablecida su vigencia por la Ley 8.795–, el cual establece que *“quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante el periodo fiscal 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por deuda propia correspondientes a dicho periodo, siempre que al 6 de julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate”*.

Por lo tanto, al encontrarse condonada la deuda del principal obligado, sus efectos también se extienden a la deuda que se reclama a SUPERMAT S.A., como responsable de la deuda ajena en el impuesto sobre los ingresos brutos por el periodo 2010. Al respecto, agrega el apelante que el agente de retención no integra la relación jurídica sustancial, dado que el hecho imponible se verifica respecto del sujeto pasivo de la retención; y es en base a dicho carácter subsidiario que la obligación de SUPERMAT S.A. se encuentra condicionada a que la deuda –principal y sus accesorios– sea plenamente exigible a los obligados en forma originaria. Por lo tanto, si nada debe el obligado principal menos aún puede deber el agente de retención.



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

En tercer lugar, el apelante aduce la nulidad del ajuste, fundada en (i) la falta de integración del procedimiento con los obligados directos; (ii) la omisión de acompañar los llamados estados de cuenta; (iii) en que la resolución se asienta en una afirmación falsa (pues la información no es global); (iv) la existencia de operaciones sin sustento territorial; (v) el tratamiento deparado a ciertos servicios profesionales; y (vi) la existencia de ciertas contradicciones en el accionar de la DGR.

Con respecto a la falta de integración del procedimiento con los obligados directos, el apelante aduce que de la lectura del texto de la resolución queda claro que la DGR admite la posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por la deuda ajena puede librarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente ha ingresado las sumas de dinero que a él corresponden en concepto de principal obligado. La retención realizada genera a favor del retenido un saldo a favor que deducirá de la suma a pagar en concepto de impuesto a los ingresos brutos. Ahora bien, si no se le realizó ninguna retención en la liquidación del impuesto no podría deducir tal concepto de la base y por consiguiente ingresará la totalidad del impuesto, no existiendo razón jurídica que justifique que el agente de retención ingrese una suma de dinero que ya fue pagada por el sujeto no retenido. Así, en su opinión, en el peor de los casos el agente de retención que no actuó como tal deberá pagar una multa por incumplimiento de una obligación formal, pudiendo, en el peor de los supuestos, ser solidariamente responsable con el sujeto no retenido que tampoco ingresó el impuesto adeudado.

Pues bien, según el apelante no existe constancia alguna en el expediente de que los inspectores hayan fiscalizado a los proveedores cuestionados. En otros términos, alega que no hubo una integración de la relación jurídica tributaria, ni una participación activa del contribuyente para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida a SUPERMAT S.A. como responsable solidario.

Con respecto a la omisión de acompañar los estados de cuenta, el apelante alega que con la impugnación del acta de deuda se solicitó a la DGR que adjuntara los estados de cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste; pero ello no se hizo, lo que se traduce en una evidente violación al derechos de defensa de

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

SUPERMAT S.A. Agrega que no es un dato menor que por medio de los estados de cuenta se puede verificar si los proveedores presentaron sus declaraciones juradas y en qué medida. Así, a través de dichos estados de cuenta se podría verificar si el proveedor adeudaba suma de dinero alguna. Y, si no adeudaba suma de dinero alguna, es inadmisibile el ajuste practicado a un responsable por deuda ajena por cuanto el sistema de la ley 5.121 para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos consiste en la declaración y pago simultáneos sin necesidad de aprobación ulterior por parte del fisco.

Con respecto a la alegación de la existencia de una afirmación falsa, y en íntima conexión con lo manifestado en el párrafo anterior (pues se refiere a los estados de cuenta propiamente dichos, arriba referenciados), el contribuyente considera que es falsa la afirmación respecto a que la información es global; y ello es así básicamente por cuanto, a su entender, la DGR cuenta con la información suficiente como para determinar si existen o no deudas con respecto a todos los contribuyentes.

Con respecto a la alegación de que en el caso se habrían incluido operaciones sin sustento territorial, se refiere a que con esa expresión (sustento territorial) se hace referencia a la exigencia de que la actividad del contribuyente tenga una base territorial. La DGR, a su entender, efectúa una absoluta tergiversación conceptual de dicho concepto al sostener que aun cuando la operación en su integralidad no hubiere tenido punto de contacto alguno con o en la Provincia de Tucumán, correspondía efectuar la retención por el hecho de que el proveedor tuvo alta en la Provincia. Efectúa el apelante referencias a precedentes jurisprudenciales y doctrinarios, para afirmar que la inscripción en Ingresos Brutos en la jurisdicción Tucumán (régimen del Convenio Multilateral) no significa por sí sola que deben gravarse las operaciones de los proveedores. Se necesita, además, que la actividad se desarrolle en Tucumán; y no puede gravarse porque no hay sustento territorial, si no se estarían extralimitando en las facultades de imponer tributos hacia lugares donde no hay jurisdicción.

Puntualmente, con relación a la resolución apelada, entiende que ella intenta descalificar los informes remitidos por los proveedores y que fueron adjuntados como Anexo II, argumentando que dichos documentos no están certificados por contador público, cuando este requisito no aparece en ninguna disposición legal.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9090-8769



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

En ese sentido, agrega que ni la Ley 5.121 ni la Ley 4.357 estipulan que el valor de los informes remitidos por terceros deben contar con certificación de contador público y mucho menos que carezcan de valor por esa omisión.

Con respecto a los servicios profesionales, el apelante alega que si bien en la resolución se admite la improcedencia del ajuste realizado a profesionales universitarios, se efectúa una distinción que carece de sentido jurídico y sustrato normativo. En su opinión, el ajuste responde a una violación de la propia norma dictada por la DGR, porque la retención corresponde por las operaciones vinculadas a la prestación y no por las actividades en las que se encuentre inscripto el proveedor. Agrega que la inconsistencia de los argumentos empleados alcanza su cénit cuando afirma que respecto de los proveedores Casares, Getar y López, los mismos no cuentan con inscripción en este organismo.

Finalmente, con respecto a la existencia de ciertas contradicciones en el accionar de la DGR, el apelante afirma que la mayor contradicción de la resolución pasa por querer descalificar los precedentes de la CSJ de Tucumán con el argumento de que existirían otros de la CSJN a los que invoca en forma errática. Así, advierte un severo desdecirse de la propia DGR, al reclamar para sí la aplicación de jurisprudencia de la CSJN en la que se interpretó el alcance de artículos de la Ley 11.683, pero desestima la aplicación del precedente Bercovich SACIFIA de la CSJ de Tucumán, aduciendo que se apartó de la doctrina sentada por la CSJN.

A ese respecto, afirma que si se compendia la cuestión referente a la interpretación del alcance del art. 33 de la 5121, tenemos que éste –que no es idéntico al art. 8 del Ley 11.683– no autoriza a determinar el impuesto sobre el preceptor sin la previa verificación del ingreso del impuesto por parte del principal obligado. En efecto, el art. 31 se encuentra dentro del Capítulo III, sección tercera: responsables por deuda ajena, es decir que existe responsabilidad solidaria solo en la medida que exista deuda por parte de quien es el sujeto pasivo de la relación jurídica tributaria. Cuando el art. 33 expresa que “de no realizarse la retención o percepción, responderá solidariamente”, obviamente se está refiriendo a la situación de que el principal obligado –sujeto no retenido– no haya ingresado el gravamen en su justa medida y por consiguiente diere lugar a la existencia de una deuda. Si no existe deuda, mal se puede responder solidariamente por una

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

obligación fiscal inexistente. Si nada debe el contribuyente menos aún puede deber el responsable. Finaliza su exposición de los agravios afirmando que no existe en la Ley 5121 ninguna presunción de responsabilidad solidaria hasta tanto se acredite el pago por el principal obligado.

Finalmente, el apelante ofrece pruebas (documental e informativa) y hace reserva del caso federal.

II.- A fs. 5444 y siguientes del Expte. 41841/376/D/2014, comparece la representación del organismo fiscal, contesta el traslado conferido en los términos del art. 148 del CTP, solicita el rechazo del recurso de apelación en su totalidad, la confirmación de la resolución en crisis, ofrece pruebas y hace reserva del caso federal.

En honor a la brevedad, damos por reproducidos aquí sus argumentaciones.

III.- Que en el expediente obra sentencia interlocutoria de este Tribunal N° 298 de fecha 23.10.2020, en donde se declara la cuestión de puro derecho, encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta definitivamente conforme lo establecido en el artículo 151° del C.T.P.

IV.- En los términos planteados, la cuestión a resolver pasa por determinar si la Resolución N° D 20/20, dictada con fecha 03/02/2020 por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, es ajustada a derecho.

IV.1. Según se desprende de los antecedentes obrantes en autos, el organismo fiscal inició oportunamente sobre el contribuyente SUPERMAT S.A. una fiscalización tendiente a controlar el cumplimiento de su rol como Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de los periodos fiscales comprendidos entre el 07/2010 y el 12/2012.

Luego de ciertos requerimientos de información y documentación (los que fueron parcialmente evacuados), la DGR emitió el Acta de Deuda n° A 819-2014, determinando obligaciones tributarias de SUPERMAT S.A. en el mencionado impuesto, por haber omitido actual como Agente de Retención de ese impuesto en diversas operaciones con sus proveedores.

A raíz de las impugnaciones formulada por el contribuyente en contra de la mencionada acta de deuda, y luego de ciertas actuaciones administrativas probatorias tendientes a depurar el listado de operaciones en las que se omitió



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

actuar como agente de retención, la DGR emitió la Resolución D 20/20, por medio de la cual hizo lugar parcialmente a las impugnaciones formuladas y confirmó en parte el Acta de Deuda nº A 819-2014.

En contra de esa resolución es que se presenta SUPERMAT S.A., por medio de apoderado, e interpone recurso de apelación en contra de la Resolución.

Su agravio, como se adelantó, se centra básicamente en que si el obligado principal ingresó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no puede entonces reclamársele al Agente de Retención su omisión de actuar como tal, ya que el crédito fiscal está suficientemente satisfecho.

IV.2. Sentado lo que antecede, a continuación me avocaré al análisis de las cuestiones de fondo discutidas en estos actuados.

Adelanto mi opinión en el sentido que la posición esgrimida por el apelante no puede prosperar. Doy mis razones.

El primer agravio esgrimido por el apelante se centra en sostener que la deuda fiscal pretendida por la DGR se encuentra condonada de oficio conforme al art. 7 de la Ley 9.013 que, al respecto, establece que *"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 (...)".*

A ese respecto, aduce que si bien la DGR interrumpió el plazo de prescripción en fecha 02.02.2016, dicha interrupción se prolongó hasta el dictado de la sentencia pasada en autoridad de cosa juzgada formal de fecha 04.08.2016.

Es decir que, a pesar de que hubo una interrupción del plazo de prescripción mediante la interposición de demanda de embargo preventivo en fecha 02.02.2016, ésta no prosperó y a partir de que la sentencia adquirió firmeza, los plazos de prescripción volvieron a correr, comenzando un nuevo plazo a partir de que quedó firme la sentencia en agosto de 2016, por lo que al 31.03.2017 el plazo de prescripción se encontraba corriendo; y es por ello que el segundo supuesto descripto por la norma –que al 31.03.2017 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción–, estaría cumplido en el caso, y por ende la deuda habría quedado condonada.

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Como adelanté, soy de la opinión de que este agravio no puede prosperar; y ello básicamente por cuanto la interpretación de la norma en cuestión ensayada por el apelante para fundar su agravio –me refiero aquí al art. 7 de la Ley 9.013- es una interpretación simplista y literal de la norma, que se contrapone con el claro sentido de ella.

En efecto, cuando la norma sujeta su aplicación a la condición de que al 31 de marzo de 2017 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción, no se trata de una liberalidad condicionada que exige, para su goce, que el curso de la prescripción se siga interrumpiendo de manera continua *ad eternum*, tal como lo pretende el apelante.

Por el contrario, se trata, a mi juicio, de la declaración de condonación de deudas que están irremediablemente prescriptas; y esa condonación se sujeta lógicamente a que a determinada fecha no se haya realizado algún acto interruptivo que pueda implicar la sobrevida de la pretensión.

En ese marco, entiendo que un solo acto interruptivo eficaz ejecutado con anterioridad a la fecha de corte indicada por la norma ya es suficiente para obstar su aplicación, tal como ha sucedido en estos actuados. Y ello, por la sencilla razón, como dije, que las deudas se condonan pues, en el fondo, se encuentran irremediablemente prescriptas y, por ende, se hayan irremediablemente perdidas para el organismo fiscal.

Tal es el claro sentido del art. 7 de la Ley 9.013, y no el de una suerte de liberalidad condicionada del Poder Legislativo, tal como lo pretende el apelante.

Fuera de ello, y por lo demás, es el propio apelante quien le ha reconocido a la demanda judicial iniciada un efecto interruptivo hasta, por lo menos, el 04.08.2016, fecha en que adquirió firmeza el último acto interruptivo, de modo que las alegaciones efectuadas al efecto por la representación del organismo fiscal no resultan aplicables al caso y, en honor a la brevedad, omitiremos su tratamiento.

El segundo agravio esgrimido por el apelante se centra en afirmar que la deuda del principal obligado también se encuentra condonada por el último párrafo del art. 7 de la Ley 8.520 –restablecida su vigencia por la Ley 8.795-, el cual establece que *“quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante el periodo fiscal 2010 y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los sujetos responsables*



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

por deuda propia correspondientes a dicho periodo, siempre que al 6 de julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate”.

Por lo tanto, al encontrarse condonada la deuda del principal obligado, sus efectos también se extienden a la deuda que se reclama a SUPERMAT S.A., como responsable de la deuda ajena en el impuesto sobre los ingresos brutos por el periodo 2010.

Al respecto, agrega el apelante que el agente de retención no integra la relación jurídica sustancial, dado que el hecho imponible se verifica respecto del sujeto pasivo de la retención; y es en base a dicho carácter subsidiario que la obligación de SUPERMAT S.A. se encuentra condicionada a que la deuda –principal y sus accesorios- sea plenamente exigible a los obligados en forma originaria. Por lo tanto, si nada debe el obligado principal menos aún puede deber el agente de retención.

Nuevamente, soy de la opinión que este agravio no puede prosperar.

Más allá de las disquisiciones propuestas por el apelante respecto a si la relación jurídica tributaria entablada entre el agente de retención y el sujeto retenido es distinta y autónoma de la relación jurídica sustancial, o si, por el contrario, se trata de relaciones jurídicas que están relacionadas (al punto de que la existencia de una depende de la existencia de la otra), lo cierto es que en su tesis el apelante omite probar o intentar probar la premisa básica de su interpretación: que el referido art. 7 de la Ley 8.520 es efectivamente aplicable al caso.

Más concretamente, el apelante omite referir y/o siquiera probar a cuáles de las relaciones jurídicas se refiere particularmente y si, respecto de ellas, el curso de la prescripción se encontraba o no interrumpido al 06 de julio de 2015, tal como lo requiere la norma invocada.

Es que sin esa determinación y probanza básica, este agravio se convierte en una afirmación meramente conjetural y de imposible verificación por parte de este Tribunal.

El tercer agravio propuesto por el apelante pasa por la solicitud de declaración de nulidad del ajuste, fundada en (i) la falta de integración del procedimiento con los obligados directos; (ii) la omisión de acompañar los estados de cuenta; (iii) en que la resolución se asienta en una afirmación falsa (pues la información no es

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

global); (iv) la existencia de operaciones sin sustento territorial; (v) el tratamiento deparado a ciertos servicios profesionales; y (vi) la existencia de ciertas contradicciones en el accionar de la DGR.

Respecto a este planteo de nulidad de la resolución esgrimida por el apelante, entiendo que dicho argumento debe también rechazarse.

En efecto, y más allá de la abundancia de alegaciones efectuadas por el apelante a este respecto, lo cierto es que el acto administrativo se encuentra, a mi juicio, suficientemente fundamentado y respaldado en lo que hace a sus elementos esenciales: causa, motivación y procedimiento.

Habiendo efectuado un profundo análisis del expediente observo no solo que la resolución se encuentra suficiente y correctamente fundada en la legislación vigente, sino también que el procedimiento de verificación y determinación de oficio fue correctamente efectuado, en el sentido que el contribuyente –en todo momento- tuvo oportunidad de defensa y probanza de sus alegaciones. De modo que las extensas alegaciones efectuadas a este respecto en su recurso de apelación no pasan de ser meras objeciones formales que carecen de anclaje en los antecedentes de estos actuados.

Especial mención a este respecto –y sobre lo que volveremos más abajo y que es lo que sella la suerte adversa de esta presentación- merece el hecho de que el apelante, pese a haberse abierto a prueba el expediente en oportunidad de la impugnación del Acta de Deuda, no produjo prácticamente ninguna de las pruebas ofrecidas tendientes a la probanza de sus alegaciones, lo que claramente sella la suerte adversa de su posición. En efecto, no produjo ni logró demostrar acabadamente que los terceros sujetos respecto a quienes no efectuó las retenciones, al vencimiento de su propia obligación, ingresar la totalidad del impuesto determinado por aplicación de las normas vigentes. Como dije, esta circunstancia priva virtualmente a la apelación de eficacia impugnatoria.

Más allá de ello, me avocaré al análisis puntual de cada una de las argumentaciones efectuadas bajo el rótulo de nulidad de la resolución.

Con respecto a la alegada falta de integración del procedimiento con los obligados directos, el apelante aduce que de la lectura del texto de la resolución queda en claro que la DGR admite la posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por la deuda ajena puede librarse de su obligación en la medida que



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

pruebe que el contribuyente ha ingresado las sumas de dinero que a él corresponden en concepto de principal obligado. La retención realizada genera a favor del retenido un saldo a favor que deducirá de la suma a pagar en concepto de impuesto a los ingresos brutos. Ahora bien, si no se le realizó ninguna retención en la liquidación del impuesto no podría deducir tal concepto de la base y por consiguiente ingresará la totalidad del impuesto, no existiendo razón jurídica que justifique que el agente de retención ingrese una suma de dinero que ya fue pagada por el sujeto no retenido. Así, en su opinión, en el peor de los casos el agente de retención que no actuó como tal deberá pagar una multa por incumplimiento de una obligación formal, pudiendo, en el peor de los supuestos, ser solidariamente responsable con el sujeto no retenido que tampoco ingresó el impuesto adeudado.

Pues bien, según el apelante no existe constancia alguna en el expediente de que los inspectores hayan fiscalizado a los proveedores cuestionados. En otros términos, alega que no hubo una integración de la relación jurídica tributaria, ni una participación activa del contribuyente para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida a SUPERMAT S.A. como responsable solidario.

Como adelanté, soy de la opinión que este argumento no puede prosperar. De la compulsa del expediente surge que la DGR efectuó las diligencias que estaban a su alcance a los efectos de poder determinar con bastante grado de precisión si los sujetos respecto a los cuales SUPERMAT S.A. omitió actuar como agente de retención dieron o no cumplimiento a sus obligaciones fiscales. Prueba de ello lo constituye el hecho de que en la etapa administrativa la planilla determinativa fue depurada y corregida en relación con aquellos sujetos respecto de los cuales se arrojó prueba.

Ahora bien, también observo que SUPERMAT S.A. no ha efectuado (ni en esta instancia ni en la anterior) un esfuerzo diligente tendiente a demostrar, como lo afirma, que dichos contribuyentes cumplieron con sus obligaciones fiscales. Más aun, en esta instancia prácticamente no ha ofrecido prueba (más allá de la solicitud de los llamados estados de cuentas), y ha pretendido centrar la discusión principalmente en cuestiones meramente conceptuales.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Tal como lo dijimos más arriba, a estas instancias de las discusiones suscitadas con el organismo recaudador respecto a la omisión de actuar como agente de retención, prácticamente no existencia desavenencias conceptuales al respecto: todos tienen una idea bastante acabada de lo que hay probar, y que no es otra cosa que el cumplimiento de la obligación material por parte del llamado sujeto no retenido. No obstante ello, en el caso no se ha efectuado ningún esfuerzo tendiente a ello.

Con respecto a la omisión de acompañar los estados de cuenta, el apelante alega que con la impugnación del acta de deuda se solicitó a la DGR que adjuntara los estados de cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste; pero ello no se hizo, lo que se traduce en una evidente violación al derechos de defensa de SUPERMAT S.A. Agrega que no es un dato menor que por medio de los estados de cuenta se puede verificar si los proveedores presentaron sus declaraciones juradas y en qué medida. Así, a través de dichos estados de cuenta se podría verificar si el proveedor adeudaba suma de dinero alguna. Y, si no adeudaba suma de dinero alguna, es inadmisibile el ajuste practicado a un responsable por deuda ajena por cuanto el sistema de la ley 5.121 para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos consiste en la declaración y pago simultáneos sin necesidad de aprobación ulterior por parte del fisco.

A este mismo respecto, alega la existencia de una afirmación falsa, y en íntima conexión con lo manifestado en el párrafo anterior (pues se refiere a los estados de cuenta propiamente dichos, arriba referenciados), el apelante considera que es falsa la afirmación respecto a que la información es global; y ello es así básicamente por cuanto, a su entender, la DGR cuenta con la información suficiente como para determinar si existen o no deudas con respecto a todos los contribuyentes.

En este punto, y con respecto a este agravio, no puedo más que coincidir con la posición de la representación fiscal, en el sentido de que el ofrecimiento y/o solicitud de los llamados estados de cuentas no son una prueba eficiente a los efectos de probar ninguno de los extremos necesarios.

Si bien, como lo reconoce la misma representación del organismo fiscal, la DGR cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles 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 APELACIÓN TUCUMÁN

retención, dicha información –al consignar importes globales- no resulta por sí sola prueba suficiente para que el fisco (o este Tribunal) pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas DDJJ y, por ende, si se canceló o no el gravamen, respecto de cada una de las operaciones, que es justamente lo que se debe probar.

En efecto, y como bien lo expone la representación del organismo fiscal, la verificación de dicha situación resulta de suma importancia, atento a que existe correlación directa entre la operación sujeta a retención y la base imponible del tributo en cabeza del sujeto pasible; y es por ello que se debe establecer con precisión si en la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores está incluida y declarada la operación que fue susceptible de retención, y si el impuesto correspondiente a la misma fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria (el propio proveedor).

Con respecto a la alegación de que en el caso se habrían incluido operaciones sin sustento territorial, el apelante refiere a que con esa expresión (sustento territorial) se hace referencia a la exigencia de que la actividad del contribuyente tenga una base territorial. A su entender, la DGR efectúa una absoluta tergiversación conceptual de dicho concepto al sostener que aun cuando la operación en su integralidad no hubiere tenido punto de contacto alguno con o en la Provincia de Tucumán, correspondía efectuar la retención por el hecho de que el proveedor tuvo alta en la Provincia. Efectúa el apelante referencias a precedentes jurisprudenciales y doctrinarios, para afirmar que la inscripción en Ingresos Brutos en la jurisdicción Tucumán (régimen del Convenio Multilateral) no significa por sí sola que deben gravarse las operaciones de los proveedores. Se necesita además que la actividad se desarrolle en Tucumán; y no puede gravarse porque no hay sustento territorial, si no se estarían extralimitando en las facultades de imponer tributos hacia lugares donde no hay jurisdicción.

Puntualmente, con relación a la resolución apelada, entiende que ella intenta descalificar los informes remitidos por los proveedores y que fueron adjuntos como Anexo II, argumentando que los mismos no están certificados por contador público, cuando este requisito no aparece en ninguna disposición legal. En ese

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

sentido, agrega que ni la Ley 5.121 ni la Ley 4.357 estipulan que el valor de los informes remitidos por terceros deben contar con certificación de contador público y mucho menos que carezcan de valor por esa omisión.

En relación con este agravio, nuevamente coincido con la posición esgrimida por la DGR cuando afirma que se trata de simples notas que no se encuentran ni certificadas por un profesional en Ciencias Económicas ni contienen documentación que avale las aseveraciones.

En efecto, y más allá de la discusión conceptual respecto al denominado sustento territorial, lo cierto es que soy de la opinión de que los mencionados informes de los proveedores –para poder acreditar los extremos alegados- deben estar, mínimamente, rodeados de las formalidades necesarias para que puedan servir de prueba de la posición alegada y ayudar a formar una convicción; y ello no es otra cosa que el recaudo de que se encuentren certificados por contador público. De lo contrario, difícilmente puedan formar la convicción de quien debe resolver la cuestión traída a conocimiento.

La referida certificación contable asegura, por lo menos, que los documentos traídos a colación fueron emitidos por quien los suscribe, y que fueron emitidos conforme las registraciones contables y siguiendo las pautas establecidas por los consejos profesionales a ese respecto.

No considero que tal exigencia implique hacer un dogma del formalismo, pues si lo que se pretende es probar documentalmente registraciones contables o encuadres fiscales de terceros, como mínimo las pruebas deberían estar certificadas para asegurar que provienen indubitadamente de ese tercero.

Con respecto a los ajustes efectuados sobre servicios profesionales, el apelante alega que si bien en la resolución se admite la improcedencia del ajuste realizado a profesionales universitarios, se efectúa una distinción que carece de sentido jurídico y sustrato normativo. En su opinión, el ajuste responde a una violación de la propia norma dictada por la DGR, porque la retención corresponde por las operaciones vinculadas a la prestación y no por las actividades en las que se encuentre inscripto el proveedor. Agrega que la inconsistencia de los argumentos empleados alcanza su cénit cuando afirma que respecto de los proveedores Casares, Getar y López, los mismos no cuentan con inscripción en este organismo.



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

A este respecto, lo concreto es que el planteo efectuado es exactamente el mismo que el que se efectuó en la instancia administrativa y que fue debidamente tratado en la resolución apelada, en la que se constató que los contribuyentes Rubino, Abdala, Jimenez, Delgado, Gallo, Crimi, ect. se encuentran inscriptos en el impuesto en varias actividades, y no se ha podido constatar con precisión si la retención correspondería o no a una actividad como profesional universitario (distinción ésta que encuentro razonable). Debe destacarse que el apelante tampoco el apelante ha aportado documentación probatoria que acrediten los extremos por él alegados.

Finalmente, con respecto a la alegación de la existencia de ciertas contradicciones en el accionar de la DGR, soy de la opinión de que se trata de un agravio que no pasa de ser una mera disconformidad con la resolución apelada, y no consiste en una crítica concreta de la resolución apelada, por lo que debe también rechazarse.

V. Pues bien, por las consideraciones que anteceden, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución: I. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por SUPERMAT S.A., CUIT 30-55971508-1 y, por consiguiente, confirmar la Resolución D 20/20 de fecha 03/02/2020.

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

I.- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. José Alberto León, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia con los considerandos respecto a la aplicación de la Ley de Condonación N° 8520 y consiguiente resolución del caso, en merito a los fundamentos que se expondrán en el apartado siguiente de éste voto.-

II. Habiendo sostenido el recurrente que cabe aplicarse el beneficio de condonación otorgado por la Ley N° 8520, modificada por la Ley N° 8795, que establece la condonación de las obligaciones de sujetos responsables por deuda propia cometidas durante el 2010 y, siendo extensible esta liberalidad al responsable solidario, cabe destacar lo siguiente:

La norma referida dispone en su art. 1 punto 7) inciso f): "(...)Quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante el período fiscal 2010 y condonadas

de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias de los sujetos responsables por deuda propia correspondientes a dicho período, siempre que al 6 de Julio de 2015 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate”.

Conforme se encuentra acreditado en estos autos, y reconocido por la propia D.G.R., en fecha 02/02/2016 inició demanda de embargo preventivo, por los períodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 819-2014 practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos –Agente de Retención.

Atento a lo expuesto, la interrupción de la prescripción (producida con la interposición de demanda judicial) en contra del responsable solidario, cuyos efectos se extienden al contribuyente pasible de retención, se ha producido en forma posterior a lo dispuesto por la norma referida.

Esta norma de alcance general establece la condonación de las deudas por causa propia por el período 2010; pero introduce una excepción a dicha disposición general, las excluye a aquellas respecto de las cuales, se haya producido la interrupción de la prescripción antes del 06.07.2015.

De acuerdo a ello, la carga de la prueba a los efectos de la no aplicación de la norma de carácter general, recae en la D.G.R. quien debe acreditar que ha interrumpido la prescripción en forma previa a la fecha designada en la norma, a los efectos de tornar operativa la excepción a la norma general.

Si bien la demanda judicial impetrada por la D.G.R. interrumpe la prescripción contra todos los deudores solidarios, la misma ha sido, a los efectos de la ley que estamos analizando, interpuesta en forma extemporánea.

Con acuerdo a las normas transcriptas, la falta de interrupción de la prescripción en tiempo y forma por parte de la D.G.R., en contra de cualquiera de los deudores solidarios, implica la condonación de oficio establecida en la norma para todos ellos. Nótese que el art. 33 del C.T.P. establece que el agente en caso de no retener, responde solidariamente con el obligado principal. La solidaridad en este caso, resulta indiscutible.

En autos la D.G.R. no ha acreditado ni siquiera invocado haber interrumpido la prescripción con anterioridad al 06.07.2015, es más, reconoce que la única demanda interruptiva, ha sido impetrada en contra del agente de retención,



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-8789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SUPERMAT S.A. en fecha 02/02/2016. En razón de lo expuesto considero que todo el período 2010, incluido en la “*Planilla Determinativa N° PD 819-2014 - Acta de Deuda N° A 819-2014 – Etapa Impugnatoria*”, se encuentra condonado en virtud de lo dispuesto por Ley N° 8.520 modificada por Ley N° 8795 en su artículo 1, punto 7) inciso f).

Como consecuencia corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 20/20 de fecha 03/02/2020 y en consecuencia DECLARAR que las obligaciones tributarias correspondientes al 07/2010 a 12/2010, incluidos en la “*Planilla Determinativa N° PD 819-2014 - Acta de Deuda N° A 819-2014 – Etapa Impugnatoria*”, han quedado condonados de oficio, en virtud del beneficio dispuesto por la Ley N° 8520 modificada por Ley N° 8795, en su artículo 1° punto 7 inciso f), conforme lo expuesto en los considerandos precedentes.

El señor Vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** dijo: que comparte las razones dadas por el Sr. Vocal preopinante en el voto que antecede.

En mérito a ello, y visto el resultado del presente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

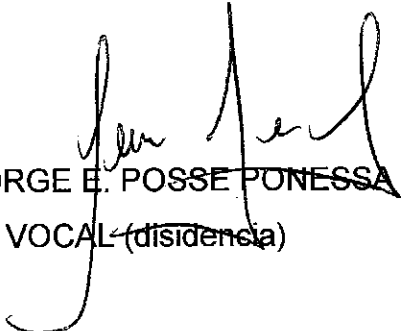
RESUELVE:

Artículo 1°: NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por SUPERMAT S.A., CUIT 30-55971508-1 y, por consiguiente, confirmar la Resolución D 20/20 de fecha 03/02/2020.

Artículo 2°: REGISTRESE, NOTIFIQUESE, oportunamente devuélvanse los antecedentes administrativos acompañados y archívese.

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (disidencia)

ANTE MI