SENTENCIA N° 380 /2020 **Expte. Nº 104/926/2020**

En San Miguel de Tucumán, a los 28 días del mes de Diciembre de 2020 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada **"VICENTE TRAPANI S.A." S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 104/926/2020 y Nro 37287/376-D-2014 (DGR)** y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.
Por ello,
El Señor Vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa** dijo:

I. A fojas 1581/1588 del Expte. N° **37287/376-D-2014** Dr. Daniel E. Moeremans, apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución Nº D 340/19 de fecha 19/11/2019 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 1571/1573) En ella se resuelve: HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma VICENTE TRAPANI SA CUIT N° 30-50551763-2 con domicilio en Ruta Nacional N° 9 Km. 1308, Los Nogales, Tafi Viejo, Tucumán, al Acta de Deuda N° A 565-2014 confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agentes de Retención, confirmándose la misma conforme planilla denominada *"Planilla Determinativa N°: PD 565-2014 – Acta de Deuda N° A 565-2014 – Etapa Impugnatoria"*; **DECLARAR ABSTRACTO** el tratamiento del descargo interpuesto al Sumario N° M 565-2014.
En primer lugar se agravia que la firma no reviste el carácter de responsable del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los deudores del tributo.
Considera que la resolución atacada omite analizar la constitucionalidad de la designación como agente de retención de su mandante. Que de los precedentes jurisprudenciales en la materia, surgen efectivamente que la designación mediante Resolución de la D.G.R. como agente de retención viola el principio de legalidad en materia tributaria y así debería resolverlo la administración. Cita jurisprudencia al respecto.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Cita más doctrina y sostiene que la solidaridad obligacional es una, e indudablemente en esta materia, corresponde legislar al Congreso de la Nación, debido a que se trata de una cuestión de derecho de fondo. Es el Congreso de la Nación quien tiene la facultad de dictar el Código Civil y Comercial. Agrega que el artículo 31 del CTP al disponer que Vicente Trapani S.A. respondiera solidariamente por el impuesto a los Ingresos Brutos de acreedores y proveedores, invadiría una materia reservada exclusivamente a la Nación y ajena a la competencia provincial, por lo que sería pasible de ser declarada inconstitucional.

De obligar a Vicente Trapani SA a volver a pagar el impuesto ya pagado por el deudor principal o directo, suponiendo que fuera válida la solidaridad por deuda ajena, y parcialmente a través de las retenciones practicadas, el fisco estaría percibiendo dos veces el mismo impuesto, lo que resultaría enriquecimiento sin causa por parte del Estado.

Se queja de la falta de producción de las pruebas ofrecidas por él en la etapa impugnatoria. Insiste en la carga de la prueba.

Agrega que la D.G.R. a pesar de haber alegado la necesidad de encontrar la verdad material, se desentiende de ella, al pretender aplicar a ultranza el principio de que la carga de la prueba correspondería a su mandante, a pesar de que sería el fisco quien se encuentra en mejor condición para hacerlo.

Se incluyen prestadores de servicios, por tareas realizadas exclusivamente en puerto de Buenos Aires por la carga de contenedores en puerto o del despachante de aduana, los cuales no deberían ser incluidos como obligados del tributo. Adjunta listado de los mismos.

También indica que en el listado de proveedores se incluyen a proveedores del Exterior, del cual adjunta un detalle.

Solicita una ampliación de la prueba pericial contable.

Considera que una vez producidas estas pruebas, surgirá sin lugar a dudas la corrección de las retenciones practicadas o que las mismas no correspondían o que las alícuotas tomadas eran correctas o que en definitiva ya fueron canceladas por el sujeto obligado.

Explica que los agentes de retención son responsables por deuda ajena y es por ello que no se lo puede obligar a abonar una deuda, sin determinar previamente

quien es el deudor, si éste realmente adeuda o no el impuesto, si se le aplica el convenio multilateral, etc.

Considera que la Administración no tuvo en cuenta la normativa vigente dispuesta por la RG (D.G.R.) N° 108/05 del 21/06/2015 modificatoria de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02.

Por todo lo expuesto solicita se produzcan las pruebas ofrecidas, se ordene la revisión de la determinación y se archiven las actuaciones.

II. Que a fs. 1627/1632 del Expte. N° 37287/376-D-2014 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En primer lugar, se defiende del agravio relacionado a la constitucionalidad de la Resolución en la que se designa a la firma Vicente Trapani SA como agente de retención, aduciendo que no es válido en esta instancia administrativa dicho planteo. Que el control de constitucionalidad de leyes en nuestro país se enrola dentro del sistema jurisdiccional el que debe ser realizado en tribunales dependientes del Poder Judicial.

Que la dilucidación de un extremo de tal gravedad, como es la inconstitucionalidad de una Ley, no puede estar a cargo de un órgano administrativo de carácter sublegal como lo es la Dirección General de Rentas, por lo que el planteo del agente resulta inadmisible por no ser la instancia idónea y adecuada para su consideración.

Acto seguido realiza un análisis de la normativa relacionada, concluyendo que la D.G.R. cuenta con la potestad de designar agentes de retención y/o percepción, en virtud de una disposición expresa que así lo establece, atendiendo a razones de oportunidad, mérito y conveniencia en la política de recaudación tributaria en aras de una mejor recaudación impositiva y sin que ello altere la estructura del impuesto. Cita jurisprudencia.

Con respecto a la documental, indica que surge del informe de fiscalización obrante a fs. 327/331, el Acta de Deuda en cuestión y demás constancias de autos que se consideró durante el proceso de inspección la totalidad de la documentación y registros contables presentados por la firma a los fines de justificar las operaciones en alas que omitió practicar la retención del tributo

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Refuta el planteo de la base presunta incorrectamente utilizada en la determinación, indicando que es erróneo. Que surge del Acta de Deuda cual sería la base cierta utilizada en la determinación.

Con respecto a la falta de producción de la prueba ofrecida indica que a fs. 1307/1310 se llevó a cabo la apertura a prueba, dejando expresa constancia que el impugnante es el que debe producir la misma conforme el artículo 120 del C.T.P. y que el resto de prueba que obraba en poder de la administración, fue debidamente considerada.

En relación al punto donde solicita un informe que diga cuál es la actividad que han declarado los contribuyentes involucrados y desde que fecha, expresa que si bien fue debidamente considerado en la etapa impugnatoria, procedió a la revisión del mismo, aclarando que no surgen ajustes, ya que de los sujetos involucrados, algunos cuya actividad es "cultivo de cítricos" no cumplen con la condición de contar con certificado de cumplimiento fiscal, según información de su sistema informático, el cual se encuentra agregado en cd anexo.

Analiza particularmente el caso del proveedor PROAGRO S.R.L. C.U.I.T. 30-65681877-4, el que si bien cumple los requisitos, también tiene como actividad "Ventas al por mayor de partes, piezas y accesorios de vehículos automotores" y "Servicios inmobiliarios realizados a cambio de una retribución o por contrato" y que al no obrar documentación suficiente en las presentes actuaciones, no se pudo determinar de qué actividad procede la operación, por lo cual no surgen ajustes al respecto.

En cuanto a la prueba informativa en la que solicita se oficie a los sujetos involucrados en los Anexos a fin de que digan si presentaron y pagaron las declaraciones juradas correspondientes a esos periodos, remarca nuevamente que se abrió a prueba, pero el apelante no la produjo. Sin perjuicio de ello, agrega que en la Resolución N° D 340-19 se atendió al ofrecimiento del presentante al analizar los estados de cuenta de cada uno de los sujetos pasibles de retención, resultando que dicha información no identifica las operaciones que fueron incluidas por el contribuyente directo en la liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, atento a que consignan importes globales, por lo que no resulta por si sola prueba suficiente para conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención, cuyo origen fueron las facturas de ventas

emitidas por los proveedores, integran o no la base imponible de las citadas DDJJ, como así tampoco si canceló el impuesto.

Con respecto al agravio de que se incluyen prestadores de servicios por tareas realizadas exclusivamente en el puerto de Buenos Aires, procedió a rever la documentación obrante en autos y en consecuencia se realizó ajustes en la determinación por las operaciones correspondientes al proveedor BANQUERIZA Y VENTURA S.H. C.U.I.T. 30-70098417-2, ORDENES DE PAGO N° 38620, 38745, 38863, 39130, 40211, 40911, 41208 y 41333. En cuanto al resto de proveedores, no obra en autos documentación suficiente para acreditar sus dichos.

En cuanto a que también se incluyen operaciones por falta de aplicación de retención a proveedores del exterior, considera que no aportó la documentación respaldatoria de lo alegado.

Con relación a la prueba pericial resalta dos cuestiones, la primera de ellas, que no es factible autorizar a que el perito designado por la firma acceda a los archivos informáticos y/o sistema informático de la D.G.R., dado que en los mismos existe variada información y datos que están protegidos por el artículo 110 del CTP. En segundo lugar, rechaza la prueba pericial ofrecida, para la cual aporta un nuevo cuestionario, fundándose en el artículo 134 del CTP.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En cuanto al acápite "Improcedencia de la liquidación" se remite a lo expuesto en puntos precedentes.

Por último agrega en cuanto a lo manifestado por el apelante respecto lo dispuesto por el artículo 3° de la RG (DGR) 108/05 (BO 23/06/2005), que a todas luces surge que ello rige para los periodos anteriores a la entrada en vigencia de la misma, lo cual se produce el 01/07/2005, no asistiéndole razón al recurrente.

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

Por todo los expuesto considera corresponde hacer lugar parcialmente al recurso interpuesto por la firma.

III. A fs. 13/14 del expte. 104/926/2020 obra sentencia N° 156/2020 de fecha 30/07/2020, notificada el 26/08/2020 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y se dispone abrir la causa a prueba por el término de 20 (Veinte) días a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación.

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

A fs. 85 del Expte. N° 104/926/2020 se informa que el contribuyente ofreció prueba documental; Prueba Informativa (parcialmente producida); y por parte de la D.G.R. se ofreció prueba documental

Por último, se informa que el periodo probatorio se encuentra concluido y se provee autos para sentencia

IV. Confrontados los agravios expuestos por el apelante, con la respectiva contestación efectuada por la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir opinión.

En primer lugar corresponde destacar que la DGR al momento de contestar el recurso y en relación a que existirían prestadores de servicios por tareas realizadas en puerto de Buenos Aires, la D.G.R. procedió a rever la documentación obrante en autos y en consecuencia se realizó ajustes en la determinación por las operaciones correspondientes al proveedor BANQUERIZA Y VENTURA S.H. C.U.I.T. 30-70098417-2, ORDENES DE PAGO N° 38620, 38745, 38863, 39130, 40211, 40911, 41208 y 41333. Con respecto al resto de proveedores, no obra en autos documentación suficiente para acreditar sus dichos. Por lo expuesto corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso interpuesto por la firma por un importe de $ 7.282,93 (Pesos Siete Mil Doscientos Ochenta y dos con 93/100).

V. Con respecto a lo expuesto por el apelante sobre la solidaridad y la carga de la prueba, considero importante destacar lo siguiente:

La relación jurídico tributaria 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 en los que la ley, sin excluir de la relación tributaria al contribuyente, coloca a su lado a un tercero que si bien es ajeno al hecho imponible, se encuentra obligado al pago del tributo en virtud de una disposición legal. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados *responsables por deuda ajena* (art. 29 C.T.P.) dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.

En virtud de esta solidaridad, el fisco puede exigir indistintamente al obligado principal como al solidario la totalidad de la deuda.

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 de 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:

Artículo 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 (...)".*** Los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Artículo 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 (...)".*

La Corte Suprema de Tucumán, en *autos "José Farías E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación"* (22-12-2008, Sentencia N° 1316) y también en *"Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación"* (14-3-2014, Sentencia N° 185), siguiendo a Héctor B. Villegas ("Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario", Desalma, Buenos Aires, 1998, págs. 255 y vta.) señaló que son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: a) el contribuyente, que es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo en sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) el sustituto, que es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga "en lugar de"; c) Responsable solidario es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de este. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de".

Al abordar el tema de los responsables solidarios, manifiesta que si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso, ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria), son interdependientes, en el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro (cfr. ob. cit., pág. 259).

En cuanto al tema específico de los agentes de retención o percepción expresa que ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, y que no se puede decir a priori si son responsables solidarios o sustitutos. Si el legislador los crea, pero a su lado deja al contribuyente, serán responsables solidarios, siendo este el criterio general que impera en la legislación argentina. Pero si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos (cfr. ob. cit., pág. 260).

El carácter solidario del agente que incumple su obligación de retener, descarta 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 proceda el reclamo al agente.

Aclarado el carácter solidario de la obligación, éste Tribunal considera que pesa en cabeza del Agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo. Si bien la Autoridad de Aplicación puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasibles del impuesto, carece de la posibilidad de conocer si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas. Ello es así, por cuanto lo que debe probarse es la correlación entre la operación que debió ser objeto de retención, con la base imponible determinada y declarada por el proveedor en su carácter de contribuyente directo.

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria es necesario que el agente 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;
- Que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores mencionados se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptible de retención;
- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Así lo resolvió la CSJN en los autos *"Cintafon 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 respectivas"*.

En 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,*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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 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 Nº 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 nº 550 del 28/06/2000)". Excma. 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 Nº 1565 del 13/12/2016.

A más de la jurisprudencia citada, en virtud del art. 121 del C.T.P "*Los actos y resoluciones de la Administración Publica se presumen verídicos y validos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante.*"

En conclusión, la carga de la prueba pesa exclusivamente en cabeza del agente incumplidor, por lo que el incumplimiento de dicha carga acarreará indefectiblemente la efectivización de su responsabilidad solidaria originada en la omisión de retener el tributo.

Garantizando el derecho de defensa del contribuyente, la autoridad de aplicación abrió el periodo de prueba otorgándosele al agente la posibilidad de producir la prueba informativa ofrecida a efectos de acreditar y justificar la omisión de las retenciones no practicadas. Dicha facultad no fue ejercida por el impugnante, ergo, no ha logrado desvirtuar la pretensión del Fisco.

En la etapa recursiva, en búsqueda de la verdad objetiva establecida en el artículo 3 de la Ley 4537 éste Tribunal, también dispuso la apertura a prueba del procedimiento acogiendo la prueba informativa ofrecida por VICENTE TRAPANI S.A. y reiterada en su escrito recursivo.

En consecuencia, se incorporaron al expte. 4 oficios contestados por los contribuyentes. Del análisis de los mismos se obtuvo las siguientes conclusiones:

1- **FABRITAM S.R.L. (C.U.I.T. N°30-50483512-6):** el oficio no aporta información que justifique algún ajuste.

2- **PAPELERA BERAZATEGUI S.A.I.C.Y.F. (C.U.I.T. N° 30-50383874-1):** se observa que las operaciones a las cuales hace referencia no corresponden a los periodos en debate.

3- **Flow Pumps S.R.L. (C.U.I.T. N°30-71171521-1):** la operación incluida en la determinación corresponde a la compra de bienes. En la factura agregada a fs. 33 del expte. de cabecera, surge que el lugar de entrega de dichos bienes en CABA. Es por ello que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso interpuesto por la firma por un importe de $ 11.984,41 (Pesos Once Mil Novecientos Ochenta y Cuatro con 41/100).

4- **C.I.A.T.I. A.C. (C.U.I.T. N° 30-68955218-4):** todas las operaciones con la firma se corresponden con servicios prestados en su laboratorio ubicado en Rio Negro. Al no tener alta en la Provincia de Tucumán, no corresponde se aplique el régimen de retención dispuesto por la RG (DGR) N° 23/00, modificatorias y complementarias. Por ello corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso interpuesto por la firma por un importe de $ 11.304,43 (Pesos Once Mil Trescientos Cuatro con 43/100).

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

VI. Al analizar el listado de operaciones aportados en CD de fs. 1553 del expte. 37287/376-D-2014 se puede observar que el listado de contribuyentes del Anexo II de fs. 1591 del recurso de apelación del contribuyente, no tienen Clave Única de Identificación Tributara (C.U.I.T.) correspondiente otorgada por AFIP, motivo por el cual llego a concluir que se corresponden con sujetos radicados en el exterior y por los cuales no correspondería aplicar el régimen de retención de la RG (DGR) N° 23/00, modificatorias y complementarias. A fs 49/58 del expte. 104/926/2020 obran manifestaciones de estos proveedores, donde indican en algunos casos actividad y domicilio de cada una de las firmas, corroborando lo dispuesto anteriormente. Es por ello que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso interpuesto por la firma por un importe de $376.465,26 (Pesos Trescientos Setenta y Seis Mil Cuatrocientos Sesenta y Cinco con 26/100).

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

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

VII. Por último, en cuanto a la pretendida inconstitucionalidad que reclama el apelante, es importante señalar que no es el ámbito administrativo el adecuado para su planteo y tratamiento, debiendo el presentante ocurrir por ante la autoridad y mediante la acción jurisdiccional competente. Así, resulta necesario destacar que el ejercicio de control de constitucionalidad de las normas recae en el Poder Judicial, habiendo señalado la Corte Suprema de justicia que *"(...)cualquiera que sean las facultades que corresponde reconocer al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no se puede admitir que sea de su resorte el declarar la inconstitucionalidad de estas(...)"*

Que a mayor abundamiento, el máximo Tribunal de Justicia de la Provincia sostuvo que: *"(...) Es sabido que el control de constitucionalidad de una norma legal corresponde exclusivamente a los órganos judiciales y no a os órganos administrativos, cuya actuación, en principio, es sublegal, vale decir, que debe ajustarse a lo dispuesto por la norma, aunque esta, eventualmente, pueda resultar repugnante a disposiciones constitucionales. Ellos así, en principio, carecen de sentido y razonabilidad su articulación en sede administrativa. El referido criterio aparece receptado en el artículo 13, inciso c) del Código Procesal Administrativo, cuando consagra, como excepción a los principios de agotamiento de la instancia administrativa y de congruencia (no pueden articularse en sede judicial pretensiones no planteadas en sede administrativa, pero si pueden deducirse las no planteadas y resueltas o las planteadas y no resueltas), el supuesto en que se pretenda frente a la Administración, la anulación de un acto administrativo, si la pretensión se funda exclusivamente en la alegación de inconstitucionalidad del precepto legal que aplica aquel acto(...)".*- CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE TUCUMAN – SALA LABORAL Y CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- - DRES.: DATO – GANDUR – AREA MAIDANA.- " ALDERETE RAUL ALBERTO C/ MUNICIPALIDAD DE MONTEROS S/ NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO" .- Sentencia N° 349, de fecha 11/05/2000.

No obstante, lo expuesto, corresponde aclarar que es indiscutible las facultades con la que cuenta el Director General de Rentas de la Provincia para el dictado de las Resoluciones Generales que designan agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información. En ese sentido, es importante traer a colación los artículos 32 y artículo 9 inciso 10 del Código Tributario Provincial

Artículo 32: *"(...) para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información (...)".*

Artículo 9 inciso 10: *"Dictar normas generales y obligatorias con relación a los agentes de retención, percepción, recaudación e información y establecer las obligaciones a su cargo".*

De las normas mencionadas, surge la delegación expresa de reglamentación que debe ser encuadrada en el marco jurídico superior, el cual se nutre del principio de legalidad.

La delegación a la que se hace referencia solo faculta a la D.G.R. a designar agentes de Retención, Percepción y/o Recaudación, sin que se pueda modificar o establecer cuestiones referidas a los elementos estructurales del tributo.

Es el propio Código Tributario (Ley 5121) el que instituye la figura de agente de Retención y/o Percepción, limitándose la DGR a disponer quienes, como y en qué condiciones deberán actuar.

Por lo expuesto corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución Nº D 340/19 de fecha 19/11/2019 emitida por la Dirección General de Rentas por un importe de $ 407.037,03 (Pesos Cuatrocientos Siete Mil Treinta Y Siete con 03/100) según los considerandos que anteceden y, en consecuencia, DEJAR FIRME las obligaciones tributarias incluidas en planilla denominada *"Planilla Determinativa N°: PD 565-2014 – Acta de Deuda N° A 565-2014 –Etapa Recursiva - Tribunal Fiscal"* por un importe de $ 971.137,84 (Pesos Novecientos Setenta Y Un Mil Ciento Treinta Y Siete con 84/100) cuyo detalle analítico consta en CD glosado a fs. 89 de autos, y que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría de éste Tribunal. Así mismo, se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha de su efectivo ingreso.

Así voto.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

I- Comparto y adhiero las consideraciones expuestas en el voto del Sr. Vocal preopinante, Dr. Jorge e. Posse Ponessa, en lo que refiere a los antecedentes de autos. Formulo disidencia con los considerandos respecto al punto VI y con el

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

proyecto de Resuelve propuesto en su voto. Ello, por los fundamentos que analizaré a continuación:

II- La cuestión sobre la que disiento versa sobre un listado aportado por el apelante como Anexo II a fs.1591 del expediente de marras, correspondiente a 27 (veintisiete) proveedores supuestamente domiciliados en el exterior. En su voto el vocal preopinante sostiene que: "*no tienen clave única de identificación tributaria (C.U.I.T.) otorgada por la AFIP, motivo por el cual llego a concluir que se corresponden con sujetos radicados en el exterior y por los cuales no correspondería aplicar el régimen de retención de la RG (DGR) N° 23/00, modificatorias y complementarias*". Esta aseveración no se comparte, por la simple razón de que el hecho de que un contribuyente no tenga CUIT otorgado por AFIP no implica necesariamente que se corresponda con un sujeto domiciliado en el exterior.

El apelante respecto de dichos proveedores incluidos en el Anexo II en carácter de prueba, solo acompaña diez contestaciones de oficios librados en la presente etapa recursiva a los citados proveedores, obrantes a fs. 49 a 58 del Expte. N° 104/926/2020. Todas las respuestas a los oficios contestados son aportadas en fotocopias simples, sin firma en original y sin la documentación que acredite el carácter del firmante, con lo cual, dicha prueba carece de validez para demostrar la pretensión del apelante.

Asimismo, ni durante todo el procedimiento de verificación, ni en la etapa impugnatoria ni en la presente etapa recursiva, el contribuyente acreditó el carácter de tales proveedores como sujetos domiciliados en el exterior aportando las respectivas facturas de compra y/o prestaciones de servicios en respaldo de las operaciones realizadas, de donde podría surgir indubitablemente el domicilio en el que las mismas fueron emitidas.

Cabe destacar que la carga de la prueba se encuentra regulada por el art. 302 del C.P.C.C.T., de aplicación supletoria a este procedimiento, por disposición del art. 129 del C.T.P. La primera de las normas mencionadas establece: "Incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido o de un precepto jurídico que el juez no tenga el deber de conocer. Cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho de la norma que invocará como fundamento de su pretensión, defensa o excepción".

Por ello y en mi opinión, entiendo que no se encuentra debidamente probado que efectivamente los proveedores incluidos en el Anexo II adjunto en el recurso apelatorio se encuentren radicados en el exterior y que por ende no les resultaría aplicable el Régimen de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos establecido mediante RG 23/00 tal como lo pretende el apelante. Por lo que el importe de las retenciones omitidas de practicar correspondientes a dichos sujetos, no debería depurarse de la determinación de oficio practicada, tal como lo propone el voto de mi colega preopinante.

Por todo ello y en conclusión propongo el dictado de la siguiente resolución: HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 340/19 de fecha 19/11/2019 emitida por la Dirección General de Rentas por un importe de $ 23.288,84 (pesos veintitrés mil doscientos ochenta y ocho con 84/100) según los considerandos que anteceden y, en consecuencia, DEJAR FIRME las obligaciones tributarias incluidas en la planilla denominada *"Planilla Determinativa N°: PD 565-2014- Acta de Deuda N° A 565-2014- Etapa Recursiva- Tribunal Fiscal de Apelación"* por un importe de 1.354.886,07 (Pesos un millón trescientos cincuenta y cuatro mil ochocientos ochenta y seis con 7/100) cuyo detalle analítico consta en CD glosado a fs. 90 de autos, y que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría General de este Tribunal. Asimismo, se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha de su efectivo ingreso.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

El **Dr. José Alberto León** dijo: Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez

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

Visto el resultado del precedente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION
RESUELVE:

1. HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 340/19 de fecha 19/11/2019 emitida por la Dirección General de Rentas por un importe de $ 23.288,84 (pesos veintitrés mil doscientos ochenta y ocho con

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

84/100) según los considerandos que anteceden y, en consecuencia, DEJAR FIRME las obligaciones tributarias incluidas en la planilla denominada "Planilla Determinativa N°: PD 565-2014- Acta de Deuda N° A 565-2014- Etapa Recursiva- Tribunal Fiscal de Apelación" por un importe de 1.354.886,07 (Pesos un millón trescientos cincuenta y cuatro mil ochocientos ochenta y seis con 7/100) cuyo detalle analítico consta en CD glosado a fs. 90 de autos, y que se encuentra a disposición de las partes en Secretaría General de este Tribunal. Asimismo, se condena al pago de los intereses legales correspondientes hasta la fecha de su efectivo ingreso.

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

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL (disidencia)

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION