



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACION TUCUMÁN

SENTENCIA N° 402/2020

Expte. N° 49/926-2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 29 días del mes de DICIEMBRE 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, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), para tratar el expediente caratulado **"LABORES Y TRABAJOS DEL SUR S.A. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. Nro. 49/926-2019 (Expte. N° 33.894/376-D-2017 -DGR)"** y;

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 fojas 340/348 del Expte. DGR N° 33894/376/D/2017 el Dr. Mario Arnaldo Salvo, en su carácter de apoderado de la firma, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 541/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 01.11.2018 obrante a fs. 327/337 del expte. mencionado, mediante la cual resuelve **"1°.- HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación interpuesta por la firma LABORES Y TRABAJOS DEL SUR S.A., C.U.I.T. N° 30-71093837-3, con domicilio constituido en calle Batalla de Maipú N° 50, piso 2, oficina E, de esta ciudad, al Acta de Deuda N° A 1262-2017, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma según nueva planilla denominada "Planilla Determinativa N° PD 1262-2017- Acta de Deuda N° A 1262-2017– Etapa Impugnatoria" y conforme **"PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° 1262-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS- AGENTE DE RETENCION – ETAPA IMPUGNATORIA"**, conforme detalle de operaciones contenidos en soporte óptico (CD) que se acompaña, las cuales forman parte integrante del presente acto."

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

El contribuyente en su Recurso presentado el 29.11.2018 a fs. 340/348 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos.

El recurrente expresa que el acto sería nulo porque la DGR habría actuado de forma arbitraria, diciendo además que la nulidad se podría haber subsanado si la DGR: "...hubiera accedido a la entrega de los estados de cuentas de los proveedores identificados supuestamente en el CD..." y como respaldo a lo dicho, arrima como Anexo I estados de cuenta de diversos contribuyentes que habrían ingresado el impuesto (fojas 355 a 497 de autos).

Así también, aduce que en el presente caso, no se debió haber incluido en la determinación a las operaciones efectuadas con la firma Las Dulces Norte S.A., atento a que considera que dicha firma goza de alícuota 0%, ya que considera que la Ley 8467 sería inconstitucional.

Manifiesta el apelante que, el acto no estaría motivado, porque no bastaría que mencione hechos en que se sustenta y el derecho que resultaría aplicable.

Arguye que las planillas de trabajo indicarían la documentación que se habría tenido en cuenta a los efectos de practicar la determinación, pero se omitiría justificar el porqué no es considerada a los fines de aplicar las alícuotas correspondientes.

El apelante manifiesta que, no habría integración en la relación jurídica tributaria para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser exigida subsidiariamente al agente como responsable solidario. Asimismo, expresa que en el CD que se acompañó con el acta de deuda, se encontrarían identificados los responsables del gravamen.

Adjunta anexos II a VI, manifestando que en la resolución en cuestión no se habría considerado retenciones realizadas por el agente como así también operaciones con los sujetos Roberto Chelala SRL, Héctor Farina, Bulonería Reginato con los cuales el agente habría consignado mal el número de CUIT, y operaciones que no correspondería su retención al tratarse de notas de débitos por cheques rechazados. Indica además que estos planteos son ejemplificativos.

Expresa que de las certificaciones acompañadas por algunos proveedores en la etapa probatoria, se desprendería que los mismos presentaron sus declaraciones juradas y habrían pagado el impuesto correspondiente. Asimismo, expresa que la



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

DGR ni siquiera habría probado la existencia de la deuda que aquí pretende reclamar.

Manifiesta que la DGR reconocería que cuenta con las declaraciones juradas, por lo que debería verificar si el proveedor adeudada suma de dinero alguna. Si no adeudaba suma de dinero, sería inadmisibile el ajuste practicado a un responsable por deuda ajena. Así también, aduce que la DGR contaría con la información sobre los proveedores involucrados en el ajuste, también que se reconocería que no se habría realizado ningún tipo de labor destinada a verificar y/o constatar la existencia de deuda por parte de éstos.

Sostiene el recurrente que el obligado principal habría cancelado la deudá de forma espontánea, por lo que los intereses se encontrarían condonados por el artículo 91 de la Ley 5121.

Finalmente, expresa que la DGR habría efectuado un análisis vacío de contenido de la certificación contable.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable.

II. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/8 del Expte. N° 49/926-2019, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

La DGR, como cuestión previa, analiza la prescripción de las obligaciones tributarias contenidas en el Acta de Deuda N° A 1262-2017, y manifiesta que se emitió el certificado de deuda N° 256-2017, y se inició la correspondiente demanda de embargo preventivo en fecha 30/11/2018, la cual tramita ante el juzgado de Cobros y Apremios la. Nominación de la Ciudad de Concepción – Provincia de Tucumán – Expte. Judicial N° 1608/2018, conforme consulta adjunta a fs. 568/570 de autos. La mencionada demanda interrumpió en tiempo oportuno los plazos de prescripción que se encontraron corriendo en los términos del Código Civil.

Respecto de la nulidad planteada y acerca de que se violaría su derecho de defensa, que la Resolución N°D 541-18 cumple con todos los requisitos normados por el artículo 102 del Código Tributario Provincial, encontrándose debidamente fundamentada, dado que en la misma se explicaba suficientemente

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

(entre otros aspectos) la documentación tenida en cuenta, el origen de las bases imponibles, como se obtuvieron las mismas, la no justificación de operaciones en las que no practicó la retención, habiéndose citado las normas legales tenidas en cuenta.

Resalta que el agente en todo momento tuvo a su disposición el expediente administrativo de marras, contando además con la posibilidad de presentar la impugnación y los recursos previstos en el Código Tributario Provincial, como lo prueba la presentación que aquí se analiza, por lo que concluimos que el derecho de defensa del contribuyente se encuentra intacto.

Los argumentos usados para fundar el pedido de nulidad, son simplemente una expresión de disconformidad con la metodología aplicada, lo cual es prueba de que en ejercicio de su derecho de defensa pudo impugnar y ahora apelar el acto administrativo.

Los estados de cuenta incluyen información global mensual por rubros respecto de bases imponibles, alícuotas, impuestos determinados, acreditaciones computadas y saldo de impuestos a favor del contribuyente o del fisco, resultando material y técnicamente imposible a partir de esa información conocer si la operación por la cual se emitió la Determinación de Oficio se encuentra incluida o no en la base imponible declarada por el contribuyente directo (sujeto pasible), en consecuencia en esta única prueba el agente no queda liberado de su responsabilidad solidaria, respecto de las retenciones omitidas de practicar o practicadas en defecto.

En relación a lo manifestado por el apelante acerca de que habría un enriquecimiento sin causa por parte de la DGR, se advierte que, tal como está planteado, su pretensión no es otra que la de quedar liberado de su responsabilidad al manifestar que el obligado principal ingresó el tributo, hecho este que no llega ni siquiera a acreditar. Cabe destacar que lo sostenido por el impugnante remite a una cuestión de hecho y prueba (el ingreso del impuesto por parte del contribuyente), es decir que su sola mención no resulta suficiente para tenerla por acreditada.

Recuerda que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien impugna un acto de la Administración, mucho más que



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9799



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-480 9001:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

solo su discrepancia o negación; exige aportar prueba concluyente y contundente, lo cual no sucede en el presente caso.

III. A fojas 14/15 del Expte. N° 49/926-2019 obra la Sentencia Interlocutoria N° 739/19 en donde se dispone la apertura a prueba del presente caso por un término de veinte días. Se hace lugar a la prueba informativa y se dispone que se libre oficio a la DGR a efectos de que informe si realizó a los proveedores incluidos en la presente determinación algún ajuste como contribuyente del impuesto sobre Ingresos Brutos de los periodos Enero a Diciembre de 2014 y en caso afirmativo indicando los conceptos y/o razones que motivaron los ajustes; y adjunte un estado de cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste practicado mediante Acta de Deuda A 1262-2017, correspondientes a los periodos fiscales 01/2013 a 12/2014. Se hace lugar también a la Pericial Contable, otorgándose un plazo de 48 hs. A fin de que el contribuyente adecúe el ofrecimiento de la misma de acuerdo al artículo 23 del RPTFSA, en cuanto a la designación del perito de parte. A fojas 16/17 de marras obra oficio correctamente diligenciado por el recurrente. A fojas 18 obra designación del perito CPN Pablo Augusto Heredia por parte de la DGR. A fojas 19 el Dr. Salvo designa como perito de parte al CPN Gonzalo A. Pita. A fojas 20 el Contador Gonzalo A. Pita acepta el cargo para el que fue propuesto. A fojas 21 de marras obra proveído de fecha 03/10/2019 mediante la que se cita a ambos profesionales a una audiencia para el día 10/10/2019. En fecha 10/10/2019 se realiza dicha audiencia y se deja constancia que la pericial contable debe ser presentada en un único informe suscripto por ambos peritos, conforme los arts. 23 y 24 del Reglamento de Procedimientos del TFA, determinando que el plazo de vencimiento para realizar la pericia fue el día 04/11/2019. Finalmente, luego de una prórroga concedida por el Tribunal, en fecha 19/11/19 se presentó el informe que obra a fojas 34/77. Finalmente a fojas 78 mediante proveído de fecha 22/11/19, se concluye que el contribuyente ofreció prueba documental, la cual fue aceptada; prueba informativa, aceptada y no producida; prueba pericial contable que fue aceptada y producida; y por parte de la DGR que ofreció prueba instrumental, la cual se tiene presente para definitiva. Concluido el periodo probatorio, la causa queda en condiciones de ser resuelta.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

CPN. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

IV. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 541/18 de fecha 01.11.2018, resulta ajustada a derecho.

Como cuestión preliminar dejamos constancia que éste Tribunal comparte en su totalidad el análisis de prescripción. Además con fecha 30.11.2018 se interpuso demanda de embargo preventivo por los períodos incluidos en el Certificado de Deuda N° 256/2017, interrumpiendo los plazos de prescripción.

En relación al planteo de nulidad de la resolución porque la Autoridad de Aplicación le exige la prueba del ingreso del tributo por parte del obligado principal y porque no se expediría respecto de la prueba informativa correspondiente a que se libre oficio a la DGR a fin de que adjunte estado de cuentas, cabe decir al respecto que en las actuaciones administrativas se observa que habiendo el contribuyente ofrecido pruebas que hacen a su derecho en la etapa de impugnación, la Autoridad de Aplicación abrió la causa a prueba, notificándose la misma en fecha 18.12.2017. En la mencionada apertura a prueba la DGR especificó la información a solicitar en los oficios a librar a los proveedores de la firma y detalló la causa por la cual la producción de la prueba pericial deviene en abstracto. El contribuyente produjo la prueba informativa, la cual fue analizada en la Resolución N° D 541-18, consistentes en certificaciones contables emitidas por profesionales independientes, de los cuales solo dos (2) de ellos (Género Martín en fojas 228/230 y José Afid Shamun S.R.L. de fojas 232/236) poseería la correspondiente validación del Consejo Profesional de Ciencias Económicas, mientras que el resto consistían en copias simples o eran originales pero sin la intervención del Consejo Profesional. En la mencionada Resolución, la DGR aclara que en ellas no se vinculan las facturas de ventas detalladas en el trabajo profesional con los "Recibos de Pagos" aportados por el Agente durante la inspección.

De esta manera, no puede considerar viciado el procedimiento, atento a que el Fisco acogió la prueba ofertada con una reformulación a fin de que la misma pueda servir para desobligarlo de sus deberes como agente de retención; hecho que no fuera aprovechado por el apelante. En conclusión no existen vicios en el procedimiento.



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

En el Recurso de Apelación presentado ofrece nuevamente prueba informativa, la cual fue recepcionada por este Tribunal que resolvió mediante Sentencia Interlocutoria N° 739/19 disponer la apertura a prueba del presente caso por un término de veinte días. En la misma, se hace lugar a la prueba informativa y se dispone que se libre oficio a la DGR a efectos de que informe si realizó a los proveedores incluidos en la presente determinación algún ajuste como contribuyente del Impuesto sobre Ingresos Brutos de los periodos Enero a Diciembre de 2014 y en caso afirmativo, indicando los conceptos y/o razones que motivaron los ajustes; y adjunte un estado de cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste practicado mediante Acta de Deuda A 1262-2017, correspondientes a los periodos fiscales 01/2013 a 12/2014. Se hace lugar también a la Pericial Contable.

La prueba informativa no fue producida. No obstante ello, y como ampliaremos más adelante, la información solicitada respecto a los estados de cuenta no resulta suficiente, ya que los mismos contienen información global, lo que no permite acreditar que el sujeto pasible ingresó el impuesto respecto de las operaciones en las que omitió practicar retención.

En concordancia con lo expuesto precedentemente, y en relación a la integración de la relación jurídica tributaria a través de la participación en el procedimiento al obligado principal; es importante destacar que 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.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE EL POSE PONES
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 de que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

Respecto del carácter subsidiario de su obligación como agente y la pretensión del recurrente de que pueda oponer el beneficio de excusión de responsabilidad; lo mismo vulneraría lo establecido por el artículo 33 del CTP y el concepto mismo de la solidaridad.

El artículo 33 establece en su primer párrafo: *“Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente.”* (el subrayado me pertenece). Es decir que claramente si el agente de retención, no realiza la misma, tanto el contribuyente principal como el agente son responsables en forma solidaria del cumplimiento del pago del gravamen nacido en cabeza del contribuyente principal.

Ello responde al concepto mismo de la solidaridad. El C.T.P. artículo 25 establece: *“...Los efectos de la solidaridad son:*

- 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 subrayado me pertenece).

El Código Civil, que estuvo vigente hasta el 31/07/2015, en su artículo 699 establecía: *“La obligación mancomunada es solidaria, cuando la totalidad del objeto de ella puede, en virtud del título constitutivo o de una disposición de la ley, ser demandada por cualquiera de los acreedores o a cualquiera de los deudores.”* (el subrayado me pertenece).

Por su parte, el ahora vigente Código Civil y Comercial de la Nación, en el artículo 827 prevé en forma casi idéntica lo siguiente: *“Hay solidaridad en las obligaciones con pluralidad de sujetos y originadas en una causa única cuando, en razón del título constitutivo o de la ley, su cumplimiento total puede exigirse a cualquier de los deudores, por cualquiera de los acreedores”* (el subrayado me pertenece).



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

Todas estas disposiciones, de diferente manera, establecen que en caso de obligaciones mancomunadas como la del presente, el acreedor o acreedores puede exigir el cumplimiento total a cualquiera de los deudores (contribuyente o agente), sin necesidad de reclamar primero a alguno de los deudores en particular.

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 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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ LEÓN PONS
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

Dr. JOSÉ GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN

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 sin posibilidad de trasladarlo a la Autoridad de Aplicación. La DGR si bien 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 la operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas. Ello es así, por cuando lo que debe probarse es la correlación entre la operación que debió ser objeto de retención, con la base imponible determinada y declarada por el proveedor en su carácter de contribuyente directo.

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente es necesario que el mismo 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 los proveedores mencionados se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptible de retención.



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

- 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, 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 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. Márquez Antonio Ramón S/Desalojo", sent n° 550 del 28/06/2000)".

Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán - Sala Laboral y

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. Márquez Antonio Ramón S/Desalojo", sent n° 550 del 28/06/2000)".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

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.

A más de la jurisprudencia citada, en virtud del art. 121 del C.T.P "Los actos y resoluciones de la Administración Pública 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.

Advierto que, en las presentes actuaciones administrativas, ha existido actividad probatoria del apelante. Pero esta no fue producida correctamente y no es suficiente para liberar de la obligación al agente. En la etapa impugnatoria, la Autoridad de Aplicación dispuso la apertura a prueba, acto debidamente notificado, la firma recurrente incorporó prueba mediante la vía de informes, aunque no en la forma solicitada por la DGR. Ya en esta etapa recursiva, el agente ofrece como prueba que se libre oficio a la DGR, y ofrece prueba pericial contable. El oficio solicitado no fue producido por la DGR, ya que en la etapa impugnatoria alegó Secreto Fiscal al respecto. No obstante ello, como se expresara en forma precedente los estados de cuenta no resultan suficiente porque no permiten acreditar que el sujeto pasible ingresó el impuesto respecto de las operaciones en las que omitió practicar retención. Es decir, ninguna prueba conducente a demostrar el ingreso del impuesto por parte del contribuyente, en su justa medida.

En cuanto al análisis de la prueba pericial producida cabe decir:

En el punto 1 del informe del perito de parte informa que las operaciones identificadas en la planilla determinativa de la Dirección General de Rentas se encontraban sujetas a la retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, excepto aquellas operaciones celebradas con el contribuyente LAS DULCES NORTE S.A., ya que el mencionado sujeto se encontraba gozando los beneficios de la alícuota 0% en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos Tucumán que obedece a la sentencia de inconstitucionalidad dictada en primera instancia bajo



GESTION
DE LA CALIDAD

RJ-9000-9769



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

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

expediente N° 895/12 de fecha 27 de Febrero del año 2015 (...). Sin embargo, y coincidimos con lo expuesto por el perito de la DGR en cuanto al sujeto pasible, Las Dulces Norte S.A., si bien dicha sentencia obedece al planteo de inconstitucionalidad respecto del Decreto N° 1961/3 (ME) del 12/09/2002, quien interpuso demanda señalando que su actividad principal, que es la fabricación, industrialización y elaboración de productos y subproductos de la caña de azúcar, y la destilación y deshidratación de alcoholes (inscrita en Convenio Multilateral bajo el código de actividad 154200), se encuentra comprendida en el Decreto N° 2507/3 (ME) del 12/11/1993 con una alícuota del 0% (cero por ciento), la misma resulta improcedente, toda vez que se refiere a periodos anteriores a la determinación. Al respecto, resulta necesario recordar que a partir del 01/01/2012 rigen, conforme los artículos 1° y 7° de la Ley 8467 (BO 23/12/2011), las alícuotas para cada una de las actividades identificadas por código de actividad en anexo denominado Nomenclador de actividades y alícuotas Impuesto sobre los Ingresos Brutos; en consecuencia a partir del año 2012 no rige nomenclador, el que prevé la alícuota del 1,8% para el código de actividad 154200. Asimismo debemos resaltar que conforme al artículo 61 se derogó la Ley N° 5636 (texto consolidado por Ley N° 8240) y sus modificatorias.

En cuanto al punto 2 de la Pericia, ambos peritos coinciden en que "si correspondía efectuar retenciones a los pagos realizados" con las siguientes salvedades:

Dr. JOSE ALBERTO LEAN
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Con respecto a los sujetos pasibles Severino Coego Sofama S.A. CUIT N° 30-52297335-8; Moyano Luis Alberto CUIT N° 20-18229441-2; Full Service SRL CUIT N° 30-70822514-9; Chincarini SRL CUT N° 30-70750856-2; Huber Alejandro CUIT N° 20-2485059-0; Carrizo Ramón Marcelo CUIT N° 20-12562356-6 y Setup SRL CUIT N° 30-71053732-8; el perito de parte manifiesta: " (...) según DGR el contribuyente se encontraban con baja de oficio; pero al momento de efectuar el pago de Labores y Trabajos del Sur contaba con la documentación que respaldaba la inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos según lo establecido por el artículo 3 inciso b) de la Resolución General 23/02".

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

Cabe recordar al perito de parte que el art. 4° de la RG (DGR) N° 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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

verificar que no rija cancelación de oficio de inscripción o alta en la jurisdicción respecto a 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 a las normas que establecen los respectivos regímenes."

La normativa mencionada es clara y precisa al determinar la obligación del agente de efectuar la consulta al link "Consultas bajas de oficio" previo a practicar la retención por lo que no resulta aceptable que el perito pretenda justificar el accionar del agente alegando que poseía las constancias de inscripción, por lo que las retenciones omitidas, como consecuencias de que la firma las practicó en defecto, determinadas de oficio y notificadas mediante Acta de Deuda N° A 1262-2017, se ajustan a derecho.

No obstante lo expuesto, conforme surge del análisis al detalle de operaciones contenidas en CD obrante a fojas 302 del expte. Administrativo 33894/376/D/2017; se procedió a realizar el ajuste de la determinación de oficio practicada en Acta de Deuda N° A 1262-2017 respecto de aquellas operaciones efectuadas con los sujetos pasibles mencionados por el perito y que al momento del pago registran baja de oficio en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y por las cuales se determinó retenciones considerando la alícuota del 10.5 % en virtud a lo establecida en el art. 1 y el segundo párrafo del artículo 4 de la RG (DGR) N° 03/2013, y atento a que de la consulta al sistema informático de la DGR se pudo constatar que aquellos sujetos pasibles de retención a la fecha recuperaron su condición de inscriptos en el citado impuesto, por lo que se procedió a realizar el ajuste a la determinación de oficio aplicando a la base de cálculo sujeta a retención la alícuota de 1.75% para sujetos inscriptos en el régimen de Convenio Multilateral con jurisdicción sede Tucumán o alta en esta Provincia, correspondiendo intimar al cobro al agente por las retenciones omitidas que resulten una vez descontados los importes declarados e ingresados por dichas operaciones.



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

B.- En este punto, el perito de parte manifiesta que "es menester detallar operaciones con sujetos informados en planilla elaborada por DGR en la cual se determinan diferencias de retenciones por el pago de conceptos vinculados a reemplazos de cheques rechazados, los cuales si fueron ingresados mediante retenciones oportunamente con el reemplazo mencionado. (...)".

Sin embargo, del análisis efectuado al listado de operaciones obrante en CD de fojas 302 del expte administrativo 33894/376/D/2017, como así también de la documentación aportada por el perito permite solamente corroborar la vinculación existente con el sujeto pasible Hugo Brescia S.A. y que del análisis efectuado a las Órdenes de Pago aportada por el perito, con relación al sujeto pasible Zafe José Omar, no resulta posible afirmar lo manifestado por el perito de parte de la firma, cabe destacar que no aporta notas de débito ni facturas vinculadas por las cuales se hayan realizado los pagos con cheques rechazados.

En este punto cabe concluir que corresponde hacer lugar al agente por la orden de pago N° 01-00000294 de fecha 29/08/2014 correspondiente al proveedor Hugo Brescia S.A. CUIT N° 30685532219 por un importe de \$ 158,18 (pesos ciento cincuenta y ocho con 18/100).

C.- en este punto el perito de parte expresa que dentro de las compras realizadas a los sujetos identificados en la planilla determinativa de la DGR, existen operaciones con errores en la determinación de montos involucrados. De acuerdo a la documentación aportada y al listado de operaciones obrante en CD de fojas 302 del expte. Administrativo 33894/376/D/2017, como así también las órdenes de pago aportadas por el perito, correspondientes a los sujetos pasibles Rocchio Juan José y Chelala Roberto, no resulta posible afirmar lo manifestado por el perito de parte de la firma. En relación a las operaciones de pago efectuadas con la firma José Afid Schamun S.R.L., al no aportar las órdenes de pago correspondientes al sujeto pasible mencionado, tampoco resulta posible afirmar lo manifestado por el perito.

En cuanto al punto 3 de la pericia, el perito de parte expresa que del expediente administrativo no es posible identificar elementos que permitan constatar que el organismo fiscalizador haya requerido a los proveedores de Labores y Trabajos del Sur S.A., haya formalizado la presentación de sus declaraciones juradas y haya ingresado los pagos del impuesto correspondientes al periodo

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

inspeccionado. Al respecto cabe decir que la causa fue abierta a prueba por el termino de 20 días mediante la cual la DGR autorizó al contribuyente a librar oficio a todos los sujetos pasibles que forman parte de la determinación de oficio practicada mediante acta de Deuda N° A 1262-2017, por las operaciones comerciales celebradas en los periodos 01/2013 a 12/2014 con Labores y Trabajos del Sur S.A., solicitando información y aclarando que la firma deberá librar oficio a todo sujeto pasible que forma parte de la determinación de oficio practicada mediante Acta de Deuda A N° 1262-2017 y proporcionar la información solicitada con la debida vinculación de las correspondientes órdenes de pago. Ante tal solicitud, el agente solo libró oficio a algunos sujetos incluidos en la determinación y que del análisis efectuado a las certificaciones aportadas no resultan modificaciones a la determinación. En la etapa apelatoria, se abrió a prueba nuevamente y aún así, no se produjo la prueba informativa.

Con respecto al punto 4, sobre lo establecido en el artículo 9 inciso 1) del Código Tributario Provincial, no hay discusiones al respecto.

En conclusión, corresponde hacer lugar parcialmente al agente LABORES Y TRABAJOS DEL SUR S.A. por la orden de pago N° 01-00000294 de fecha 29/08/2014 correspondiente al proveedor Hugo Brescia S.A. CUIT N° 30685532219 por un importe de \$ 158,18 (pesos ciento cincuenta y ocho con 18/100), obrante a fojas 61 del expte. N° 49/926/2019; en consecuencia se debe dejar firme la "Planilla Determinativa N° PD 1262-2017 Acta de Deuda N° A 1262-2017 Etapa Impugnatoria" , por un importe de \$293.581,32 (pesos doscientos noventa y tres mil quinientos ochenta y uno con 32/100).

En lo que respecta a los intereses calculados, se intimó al agente el ingreso de los intereses resarcitorios, respecto de aquellas operaciones efectuadas con sujetos pasibles que al momento del pago registran baja de oficio y recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, calculados desde la fecha del vencimiento de la DDJJ del Agente hasta la fecha en la cual el sujeto recupera su condición de inscripto en el citado impuesto, conforme a "PANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 2861-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS – AGENTE DE RETENCIÓN – ETAPA IMPUGNATORIA".



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-3008-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

Los mismos tienen carácter 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 sólo 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 ("E. Jota E. Producciones S.A." T.F.N. –Sala A- 20/7/01).

Corresponde recordar que los intereses resarcitorios son, en sí mismos, una consecuencia de la relación jurídica preexistente; esto es, la deuda tributaria del contribuyente o responsable. De tal manera que, acreditado en autos su incumplimiento, los intereses se derivan como resultado lógico de la situación de irregularidad fiscal.

Al respecto el artículo 509 del Código Civil, establece en su parte pertinente que:

"En las obligaciones a plazo, la mora se produce por su solo vencimiento", que es justamente la situación de autos, en la cual las obligaciones del agente tienen expresamente establecido el plazo de vencimiento respectivo de las obligaciones a su cargo. Continúa el art. expresando que "...Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor debe probar que no le es imputable".

En el presente caso, el agente no ofrece prueba alguna o refiere a alguna circunstancia que justifique o acredite de algún modo que el incumplimiento no le es imputable, por lo que teniendo en consideración la expresa inversión de la carga de la probatoria que la norma cuya aplicación pretende realizar, corresponde rechazar su pretensión por la falta de justificación y fundamentación adecuadas.

Respecto a lo manifestado en relación a los intereses, cabe señalar que el artículo 91 del CTP, bajo ningún aspecto libera al principal obligado del cumplimiento integral de su obligación, razón por la cual corresponde el ingreso del capital más los correspondientes intereses resarcitorios. Dicho artículo condona las sanciones que pudieran acarrear a consecuencia del cumplimiento tardío de una obligación, efectuado de manera espontánea.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Se puede observar que el art. 91 se encuentra ubicado en el Capítulo II del CTP, referido a las sanciones e infracciones, no resultando de aplicación respecto de los intereses resarcitorios, como pretende el apelante.

Por todas las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde **HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación presentado por el contribuyente **LABORES Y TRABAJOS DEL SUR S.A.** en contra de la Resolución N° D 541-2018 de fecha 01.11.2018, por un importe de \$158,18 (Pesos Ciento cincuenta y Ocho con 18/100), y en consecuencia confirmar la “Planilla Determinativa N° PD 1262-2017 Acta de Deuda N° A 1262-2017 Etapa Impugnatoria” obrante en fs.332/337 del Expte. N° 33894/376-D-2017 por un importe de \$ 293.581,32 (Pesos Doscientos Noventa y Tres Mil Quinientos Ochenta y Uno con 32/100) de acuerdo a lo expresado en los considerandos; y la “Planilla Determinativa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 1262-2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria” obrante a fs. 331, expediente N° 33894/376/D/2017, en atención a lo considerado.

Así lo propongo.

El **Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa** dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

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

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. José Alberto León.

Por ello,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1°: HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación presentado por el contribuyente **LABORES Y TRABAJOS DEL SUR S.A., CUIT N° 30-71093837-3** en contra de la Resolución N° D 541-2018 de fecha 01.11.2018, por un importe de



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

GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769

TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

\$158,18 (Pesos Ciento cincuenta y Ocho con 18/100); y en consecuencia confirmar la "Planilla Determinativa N° PD 1262-2017 Acta de Deuda N° A 1262-2017 Etapa Impugnatoria" obrante en fs.332/337 del Expte. N° 33894/376-D-2017, por un importe de \$ 293.581,32 (Pesos Doscientos Noventa y Tres Mil Quinientos Ochenta y Uno con 32/100) de acuerdo a lo expresado en los considerandos; y la "Planilla Determinativa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 1262-2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención – Etapa Impugnatoria" obrante a fs. 331, expediente N° 33894/376/D/2017, en virtud a los considerandos que anteceden.

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

A.P.M.

HACER SABER

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

ANTE MI

Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

