



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD  
RI-9000-9/09



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



**SENTENCIA N°: 82.../2021**

**Expte. N°: 336/926/2019**

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los...<sup>5</sup>..... días del mes de.....MARZO.....de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), y el Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de tratar el expediente caratulado: **"GOMEZ JOSE GERARDO S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 336/926/2019 y Expte. N° 48589/376/D/2017 (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. 01/37 del expte 48589/376-D-2017 se presenta GOMEZ JOSE GERARDO e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución D 181/19 de fecha 19/06/2019, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, obrante a fs. 1278/1291 de esos actuados.

En ella se resuelve, en su art. 1°, hacer lugar parcialmente a la impugnación efectuada por el mencionado agente en contra del Acta de deuda N° A 3358-2017 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención; en sus arts. 2° y 3°, intimar al cumplimiento de las obligaciones tributarias conforme las planillas obrantes a fs. 1283/1291; y en su art. 4°, declarar abstracto el descargo en contra del sumario instruido n° M 3358-2017.

En su exposición de agravios el apelante manifiesta que la Autoridad de Aplicación realiza una interpretación errada de la norma aplicable al caso en materia de prescripción. Considera que la DGR aplica a su conveniencia las normas vigente para los períodos fiscalizados; mientras que él entiende que atento a los períodos sujetos a verificación y la fecha de notificación del Acta de Deuda, resulta de aplicación las disposiciones de las leyes 8490 y 8794. Según

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

esta última, el plazo de prescripción es de 5 años, por lo que desde enero de 2013 se cuentan 5 años, prescribiendo la exigibilidad de dicho período en enero de 2018. También se agravia del hecho de otorgarle carácter interruptivo de la prescripción a la demanda de embargo preventivo, ya que se trata solo de una medida cautelar. Considera el apelante que el art. 57 del CTP, en cuanto concede efecto interruptivo de la prescripción, a la demanda; es inconstitucional ya que las provincias no pueden dictar leyes incompatibles con lo que los códigos de fondo establecen en relación con la prescripción. En conclusión la notificación del acta de Deuda solo tuvo el efecto de suspender el plazo de prescripción por un año.

Como otro agravio plantea la oponibilidad al efecto de demanda del embargo preventivo, ya que el apelante no tenía conocimiento de la misma, sino hasta que fue notificado del acta de deuda motivo de la presente apelación; y acudió al Juzgado anoticiándose además que la medida solicitada fue rechazada, por lo que no puede tener efecto interruptivo de la prescripción.

El apelante se agravia también de que el Fisco rechace el carácter de comisionista que manifiesta revestir, basándose en que no aportó instrumentos que acrediten su operatoria. El agente sostiene que él se desempeña según los usos y costumbres, siendo el elemento de vinculación entre las partes la carta de porte. Cita los arts. 165, 166, 167, 168 del Código de Comercio en respaldo de sus dichos. Considera infundada la pretensión de la DGR de desconocer su actividad por no haber aportado el libro previsto en el art. 164 del Código de Comercio en la forma establecida por el mismo; ya que considera que; en primer lugar pretende la aplicación de un requisito que a la fecha está derogado y segundo, en que dicho libro SI fue aportado aunque en hojas móviles.

El apelante bajo el título "Falta de valoración de la prueba", plantea que la DGR se apartó de la prueba ofrecida, prescinde de algunas y a otras no las considera. Las reglas de la sana crítica exigen la fundamentación de la decisión, es decir los motivos por los que se decide de una u otra manera, La valoración de la prueba debe ser completa. En el caso de marras hay una parcialización en la valoración de la prueba, por lo que la resolución que apela se encuentra viciada de arbitrariedad, debiendo descalificarse como acto judicial.

Se agravia que la DGR desconoció el dictamen del perito independiente al considerar que el mismo solo "infiere" una conclusión; cuando el mismo cumplió



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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

correctamente con su tarea, expresando en varios momentos conclusiones expresas de su labor.

Respecto de las contestaciones a los oficios, considera que la DGR solo tuvo en cuenta que hicieron mención a que no existía contrato entre las partes, cuando de las mismas contestaciones surgía que Gomez desarrolla la actividad de intermediario, lo que también era acreditado por las cartas de porte que aportaron los oficiados. Expresa el apelante, que si bien las mismas son de fecha actual y no de los periodos en verificación, la operatoria que describen dichos comprobantes se mantienen desde antes de la inspección y continúa en la actualidad.

A continuación realiza una descripción del desarrollo de su actividad. Gomez, José Gerardo manifiesta desarrollar 2 actividades: Transporte Automotor de Cargas y Servicios de gestión y logística para el transporte, describiendo cada una de ellas. Cuando desarrolla la primera actividad mencionada, lo hace con la prestación directa del transporte a través de unidades propias. Su cliente emite la carta de porte donde figura Gomez Jose Gerardo como transportista, el chofer (empleado de Gomez) y el camión con su patente (propiedad de Gomez), además de detallar origen y destino de la mercadería. Una vez realizado el servicio, se realiza la factura con un punto de venta exclusivo adjuntando el original de la carta de porte. Cuando desarrolla esta actividad actúa como agente de retención cuando realiza compras de insumos y gastos.

Cuando desarrolla la segunda actividad referida, quien se presenta en sus oficinas o se comunica telefónicamente o vía internet, es el transportista/comitente, para solicitar la gestión de fletes para sus camiones. Gomez le da varias opciones de fletes para realizar, y cuando el Transportista/Comitente se decide por alguno, Gomez confecciona una "orden de carga" en la cual detalla: Datos de la Carga (cliente por cuenta y orden de terceros, producto, origen y destino y tarifa) y Datos de la Carta de Porte (intermediario del flete-Gomez-, transportista, chofer- empleado del transportista/comitente, carnet n°- empleado del transportista/comitente; patente-camión propiedad del transportista/comitente). A través de esta orden de carga se puede conocer desde el inicio quien prestará efectivamente el servicio de transporte y quien es el intermediario.

Dr. JORGE E. ROSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Una vez que el transportista/comitente carga la mercadería, el cliente por cuenta y orden del comitente, confecciona la "Carta de porte" con los datos de la "Orden de Carga". Es la carta de porte el documento que respalda la operación misma del transporte. Una vez prestado el servicio, el transportista/comitente se presenta en el domicilio de Gomez con la carta de porte original conformada en destino más una factura por el servicio prestado con el n° de la carta de porte, producto y tarifa.

Con esa carta de porte original conformada, Gomez le realiza al cliente la factura de venta (con código exclusivo) "por cuenta y orden de terceros" en donde detalla: el cliente por cuenta y orden de terceros, los fletes descriptos en forma individual por cuenta y orden el transportista /comitente, la cantidad (kg), importe, subtotal, IVA y Total.

Luego Gomez le emite al transportista/comitente el "comprobante cuenta de venta y líquido producto", en donde se detalla: n° de factura realizada por Gomez por cuenta y orden de terceros, datos del transportista/comitente, datos del flete (fecha, n° de carta de porte, n° de orden de carga, producto, origen, destino, kg, precio), n° de factura del transportista/comitente, detalle de la rendición de cuenta al comitente Gomez (descuenta anticipos si los hubo, la comisión y consigna el importe total del servicio prestado y facturado por Gomez y la liquidación del saldo de rendición con cheque) y por último la firma al pie del Transportista/Comitente.

El cliente por cuenta y orden de terceros (quien solicitara el flete) realiza el pago a Gomez quien actuó como intermediario en la gestión a través de transferencias bancarias o cheques. Gomez recibe dichos pagos y con ello paga los saldos de la rendición a los transportistas/comitentes, luego de descontar su comisión, con un cheque de la misma cuenta corriente en la que recibió el pago.

Expresa el apelante que lo relativo a toda esta actividad queda registrada en los libros contables: en el IVA ventas se registran todas las operaciones de los puntos de venta exclusiva para el servicio de gestión de logística para el transporte de carga y en el IVA compras se registran las facturas de los transportista/comitentes por el servicio realizado.

Toda la documentación y el circuito explicado demuestra que Gomez hace ejercicio habitual y a título oneroso de la gestión y logística del transporte a pedido



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9800-9769



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

del transportista/comitente, revistiendo este carácter de intermediario conocido por todas la partes intervinientes en el mismo.

A posteriori cita consideraciones vertidas por letrado apoderado de la DGR, como contestación a un informe solicitado por la Sala III de la Cámara Contencioso Administrativa en el marco de una medida cautelar solicitada por Gomez en el cual sostiene que la carta de porte es el título legal del contrato entre transportista y el usuario del servicio.

Como otro agravio el apelante plantea la improcedencia del reclamo impositivo por aplicación al caso de la teoría de los actos propios. Ello porque en primer lugar la determinación realizada del año 2011 del impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Retención se basó solo en la omisión de retención generadas en las compras de combustibles, no pretendiendo la arbitrariedad que esgrimen los funcionarios en esta oportunidad. En segundo lugar varios de mis comitentes (transportistas) fueron inspeccionados por la DGR requiriéndoles información de los certificados de retención por transmisión que les entrega al momento de la rendición en los comprobantes de cuenta y venta líquido producto y que ellos incluyeron como pago a cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos. Lo que la Autoridad de Aplicación sostenía es que dichos certificados presentaban inconsistencias porque los montos no habían sido informados por el agente y por lo tanto esos montos no estaban depositados. En tercer lugar, en fecha 18/04/2017 fue notificado de que se detectó el cómputo de retenciones por parte de sujetos pasibles de ellas, sin que las mismas hayan sido informadas en sus DJ de agente. Al contestar esta notificación manifiesta haber informado que en su actividad de intermediario/comisionista actúa como agente de transmisión, y que los agentes de retención son los clientes por cuenta y orden de los comitentes, los que figuran en el F.920 según lo requerido por la Resolución general N° 97/06; ante esta contestación no tuvo novedades por parte de la DGR, entendiéndolo que aceptaba sus dichos. En cuarto y último lugar es el inspector actuante en el caso de marras quien reconoce la figura de intermediación en la transmisión de la retención, ya que reconoce los certificados, que hay retenciones a cargo de los agentes, que las retenciones se encuentran depositadas, pero no ve que las mismas son informadas a través de los formularios F.920. Estas conductas de la

Dr. JORGE E. POSSE POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

DGR va en contra de la teoría de los actos propios que tiene respaldo jurisprudencial.

Como otro agravio que titula "Vacío legal en la forma de liquidación", el apelante esgrime que no consigue que la DGR emita un criterio de liquidación a pesar de todas las consultas realizadas por su parte, tanto en forma verbal como escrita.

Considera absurda que la DGR pretenda que Gomez liquide en base al art. 14 del Convenio Multilateral; lo cierto es que en las DDJJ lo que se declara son las sumas totales de las DDJJ percibidas y plasmadas en las cuentas CVLP y a ella se le aplica la alícuota del 5%.

Se agravia también de que la DGR considera que no sería comisionista por no encuadrar su conducta en lo establecido en el art. 224 inc. 4 del CTP. Ello resulta inexacto ya que la base imponible está dada por el ingreso del período fiscal (suma de todas las comisiones) y los importes que se transfieren al comitente. La actividad gravada es la intermediación entre el fletero y el dador de la carga; por lo que no puedo considerar como ingreso la facturación total porque la misma es realizada por cuenta de terceros, siendo lo correspondiente a Gomez solo la comisión percibida. En conclusión considera que su conducta sí encuadraría en el art. 224 inc. 4.

Seguidamente expresa que el Fisco nunca les solicitó la presentación de carta de porte. De todas maneras en fecha 20/09/2017 él las presentó como un hecho nuevo. Pudo presentar copias certificadas de 5 cartas de porte actuales, ya que las de los períodos fiscalizados no son posibles de recuperar ya que son entregadas en original para poder cobrar el flete y quienes la tienen son los clientes dadores de la carga. En esas copias surge su carácter de intermediario.

En relación con su registración contable, manifiesta que la misma es realizada conforme la RG 1415 de AFIP, resultando falaz la afirmación de que no todas sus facturas son emitidas con la leyenda "por cuenta y orden de tercero". Reitera que durante la inspección se vinculó cada factura del libro IVA con las CVLP a los fines de facilitar la tarea de los inspectores.

Plantea la inconstitucionalidad del régimen de retención y en forma subsidiaria en el caso de que se considere procedente la pretensión de la DGR, solicita se le reconozca todos los certificados de transmisión y las retenciones declaradas y no tomadas por su parte a los fines de que las compense con la determinación.



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

2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Atravesada

Ofrece pruebas documental, informativa y pericial contable.

II.- Que la Dirección General de Rentas contestó oportunamente el recurso en los términos previstos en el art. 148 del Código Tributario Provincial.

Manifiesta en su presentación, luego de efectuar ciertas consideraciones fácticas sobre la causa, que la resolución apelada es un acto administrativo válido ya que en el caso no existen extremos probatorios acabados que avalen la posición asumida por el agente. Rechaza, asimismo, el resto de los argumentos ensayados por el apelante, que no son reproducidos aquí en honor a la brevedad. Finalmente, el organismo fiscal ofrece prueba y hace reserva del caso federal.

III.- A fs. 219/220 obra Sentencia Interlocutoria N° 961/19 del 20/12/2019 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura a prueba por veinte días.

Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.

A fs. 243/249, 250/253 y 254/260 obran las contestaciones a los oficios remitidos a Gomez, Victor Hugo; Transporte Busema Hnos S.H. y Moyano, Sergio Esteban.

Respecto a la prueba pericial contable, los peritos designados por las partes solicitaron una prórroga para la presentación del informe pericial en fecha 26/05/2020, concedida por el plazo de 15 días hábiles; luego pidieron una nueva prórroga en fecha 07/07/2020, que en este caso fue concedida por solo 10 días; para finalmente presentar dicho informe los días 28/07/2020 por parte del perito designado por el apelante (fs. 283/298) y 24/08/2020 por el perito designado por la DGR (fs. 387/395).

Al encontrarse vencido el plazo probatorio, se ordenó en fecha 07/09/2020: Se tiene presente el informe actuarial que antecede. En su mérito se provee: pasen los autos a despacho para resolver.

IV.- De esa manera corresponde entrar al análisis de las cuestiones sometidas a debate, y resolver si la Resolución D 181/19 resulta ajustada a derecho.

En primer lugar, corresponde analizar el planteo realizado por el agente en materia de prescripción. En relación a este planteo, corresponde realizar un análisis minucioso de la normativa aplicable en la materia.

Dr. JORGE F. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

D.P.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCALES  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Cabe efectuar las siguientes consideraciones:

- a) Los períodos 01 a 12/2013, 01 a 12/2014 y 01 a 12/2015 no se encontraban prescriptos al momento de la notificación del Acta de Deuda N° A 3358-2017.
- b) El art. 63 del C.T.P. (vigente desde el 29/12/2016) establece que: “Se suspenderá por un año el curso de la prescripción de las acciones y poderes fiscales: a) Desde la fecha de intimación administrativa de pago de la obligación tributaria...”; por lo que la notificación del Acta de Deuda practicada el 09/01/2018 suspendió el curso de la prescripción por única vez durante 1 año.
- c) Por ello, el nuevo vencimiento de la prescripción de los citados períodos operaba a partir del 18/02/2019 (respecto del más antiguo de los períodos-01/2013).
- d) Por esa razón, habiendo sido solicitado con fecha 28/11/2018, el Embargo Preventivo contemplado en el artículo 9 inciso 4 del Código Tributario Provincial, en base al Certificado de Deuda N° 1305-2017, y que tramita en el Juzgado de Cobros y Apremios de la II Nominación- Expte N° 9236/18, los períodos mencionados no se encuentran prescriptos; ya que efectivamente este embargo preventivo tiene efecto interruptivo de la prescripción, por las razones que expongo a continuación.

El Código Tributario Provincial establece en el art. 60 lo siguiente: “*La prescripción de las acciones y poderes del Fisco para determinar y exigir el pago de la obligación tributaria se interrumpirá: ... c) Por juicio de ejecución fiscal iniciado contra el contribuyente o responsable o por cualquier acto judicial tendiente a asegurar o hacer efectivo el cobro de lo adeudado...*” (el subrayado me pertenece)  
Es bastante clara la intención del legislador de otorgarle carácter interruptivo a cualquier tipo de presentación ante autoridades judiciales, independientemente de que se trate de una medida cautelar.

Corresponde citar algunos fallos, en los cuales el A-quo sostuvo la amplitud del concepto de la “demanda” a los fines de otorgarle el correspondiente efecto interruptivo de la prescripción. A saber:

“Si bien, el art. 3.986 C. Civil establece que la interrupción de la prescripción es con la demanda, nuestra doctrina y jurisprudencia mayoritaria ha sentado la premisa de que el vocablo “demanda” se refiere a una actividad del acreedor ante



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-0000-0709



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

los jueces, pero que no debemos ceñimos al significado estricto que tiene en derecho procesal, sino que debe interpretárselo en forma extensiva y comprende a una cantidad de actos judiciales, aunque no constituyan estrictamente una demanda en el lenguaje del derecho procesal. Así una jurisprudencia abundante y reiterada establece que el embargo preventivo, las inhibiciones y otra medidas cautelares tienen efecto interruptivo de la prescripción. Y dicho efecto se prolonga, cualquiera sea la rapidez o continuidad del trámite, en toda la duración del proceso (conf. Bueres, Alberto J. (Dirección) – Highton, Elena I. (Coordinación), "Código Civil Anotado", tomo 6-b, pág. 686, Ed. Hammurabi). Desde tal óptica, coincidimos con el fallo de mérito, en cuanto considera la gestión efectuada en sede judicial federal por el propio ejecutado como suspensiva del cómputo del plazo prescriptivo. Evidentemente, se trata de un reconocimiento de la existencia de la deuda por parte del aquí ejecutado. El fundamente de esta causal de interrupción de la prescripción (por reconocimiento de la deuda) está dado porque tal actividad (el reconocimiento) implica la renuncia del deudor a adquirir el derecho por el transcurso del tiempo, e implica una reafirmación de su carácter de obligado, y una confesión del derecho del acreedor. Explica López Herrera ("Tratado de la prescripción liberatoria", Ed. Ab.Perrot, pág. 293) que el reconocimiento es una causal de interrupción que se origina únicamente en la persona del deudor, pues su naturaleza jurídica es la de ser un acto jurídico unilateral, emanado del deudor si es expreso, o bien un hecho jurídico si es tácito. Al ser un acto interruptivo proveniente del obligado no está sometido a ninguna condición especial de forma y puede ser exteriorizado por una manifestación de voluntad expresa o tácita. El reconocimiento expreso debe tener la admisión de la deuda o del derecho del acreedor, no estando sujeto a ninguna formalidad. Asimismo el reconocimiento tácito es el que resulta de hechos del obligado que en forma clara, indubitable, inequívoca y sin necesidad de deducciones o razonamiento lógicos gramaticales, demuestran su voluntad de mantener viva la obligación o admitir el derecho del acreedor (López Herrera, ob. Cit., pág.299), En el caso, sin dudas, la interposición de la medida autosatisfactiva evidencia un reconocimiento de deuda. Precisamente, interrumpe la prescripción porque al emanar del deudor, no se compatibiliza con el desconocimiento o negación de la deuda y no puede ser interpretado de otra manera que no sea el sometimiento

Dr. JORGE E. POSSI POMEESA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*[Handwritten signature]*  
D.F.N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

voluntario de la obligación". Dres.: Alonso y Manca, Sala II de la Cámara Civil en Documentos y Locaciones.

"Si bien, el art. 3986 C. Civil establece que la interrupción de la prescripción es con la demanda, nuestra doctrina y jurisprudencia mayoritaria ha sentado la premisa de que el vocablo "demanda" se refiere a una actividad del acreedor ante los jueces, pero que no debemos ceñirnos al significado estricto que tiene en derecho procesal, sino que debe interpretárselo en forma extensiva y comprende a una cantidad de actos judiciales, aunque no constituyan estrictamente una demanda en el lenguaje del derecho procesal. Enseña Luis Moisset de Espanés (ACTOS JUDICIALES QUE TIENEN EFECTO INTERRUPTIVO- E.D. 67-659) que son dos, pues, los requisitos esenciales para que esa "pretensión accionable" interrumpa la prescripción: 1) debe ser deducida ante los órganos jurisdiccionales; y 2) debe demostrar inequívocamente la voluntad del acreedor de lograr el cumplimiento de la obligación. Si la condición única para que se cumpla la prescripción liberatoria es el silencio o inacción del acreedor, basta para interrumpirla una manifestación de voluntad suficiente que desvirtúe la presunción de abandono de su derecho que se induzca de ese silencio o inacción. Así una jurisprudencia abundante y reiterada establece que el embargo preventivo, las inhibiciones y otras medidas cautelares tienen efecto interruptivo de la prescripción. Y dicho efecto se prolonga, cualesquiera que sea luego la rapidez o continuidad del trámite, en toda la duración del proceso (conf. Bueres, Alberto J. (Dirección) – Highton, Elena I. (Coordinación), "Código Civil Anotado", tomo 6-b, pág. 686, Ed. Hammurabi). Desde tal óptica, la gestión efectuada en sede judicial en el trámite de la medida cautelar como así también la demanda de ejecución fiscal, tuvieron entidad interruptiva del cómputo del plazo prescriptivo, sin que los mismos hayan sido reabiertos." Dres. Cossio y Manca, Sala II de la Cámara Civil en Documentos y Locaciones.

"A los efectos del art 3986 CC, para la doctrina mayoritaria, el concepto de demanda debe extenderse a "toda pretensión deducida judicialmente, a todo acto que evidencia que el acreedor no ha abandonado su crédito y que su propósito es no dejarlo perder; lo cual de por sí constituye una manifestación de voluntad idónea, suficiente para interrumpir la prescripción. Dentro de ese criterio se ha considera que constituye, entre otros, actos judiciales útiles e interruptivos de la



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-0009-0769



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

prescripción liberatoria, los siguientes: el embargo y la inhibición general de bienes del deudor...” (Cazeaux-Trigo Represas, Derecho de las Obligaciones t3 p577/578; ver también LLambías- Mendez Costa, Código Civil Anotado t V p 797; G. Borda, Tratado de Derecho Civil- Obligaciones- II n° 1049). En esa inteligencia ha resuelto la jurisprudencia que la inscripción o reinscripción de una medida cautelar interrumpe la prescripción de la actio judicati. (L. Moisset de Espanés, Prescripción p 215 y doctrina judicial que cita). Los antecedentes jurisprudenciales referidos a las medidas cautelares que el apelante cita como fundamento de su planteo, resultan aplicables en el supuesto de caducidad de la instancia y no en materia de prescripción liberatoria. Es que son disímiles los actos interruptivos para una y otra (situación) (M. A. Fornaciari, Modos anormales de terminación del proceso, t 3 p 20 y jurisprudencia que cita)”. Dres. Gallo Cainzo e Ibañez de la Sala III de la Cámara Civil y Comercial Común.

Por lo tanto, con la interposición de la demanda de embargo preventivo en fecha 28/11/2018 comenzó a correr un nuevo plazo, de cinco años de prescripción, la cual operaría el 28/11/2023. Cabe aclarar que es el apelante quien confunde la vigencia de las normas y el contenido de las mismas, ya que en un párrafo de su recurso hace alusión a lo establecido por el art. 57 del CTP y lo que transcribe no es lo establecido por dicho artículo. Tampoco resulta acertada la afirmación de que las provincias no pueden dictar leyes incompatibles con lo que establecen las leyes de fondo en materia de prescripción, ya que es el propio Código Civil y Comercial de la Nación en su artículo 2532 (vigente desde el 01/08/2015) el que establece que. “...Las legislaciones locales podrán regular esta última (la prescripción) en cuanto al plazo de los tributos”.

En conclusión, la acción del Fisco para poder reclamar los períodos comprendidos en la determinación no se encuentra prescripta de ninguna manera, atento a los párrafos que anteceden.

Por otra parte, en relación con el hecho de que el Juzgado de Cobros y Apremios donde tramita el embargo preventivo rechazó la demanda, ello no le quitaría el efecto interruptivo, atento a lo establecido por el art. 2547 del Código Civil y Comercial de la Nación segundo párrafo (de aplicación supletoria): “La interrupción del curso de la prescripción se tiene por no sucedida si se desiste del proceso o caduca la instancia” (el resaltado me pertenece). El Digesto es claro y

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

taxativo en relación con los casos en los cuales se tiene por no interrumpida la prescripción, siendo solamente dos: desistimiento del proceso o caducidad de la instancia. Ninguno de estos hechos se verificó en los autos en los cuales la DGR inició demanda por embargo preventivo.

En relación con el planteo realizado por el agente acerca de que la DGR rechaza su condición de comisionista del transporte, este Vocal adelanta compartir el criterio sostenido por la Autoridad de Aplicación.

El Código de Comercio (vigente hasta el 31/07/2015 y aplicable por lo tanto a los períodos 01 a 12/2013, 01 a 12/2014 y 01 a 06/2015 determinados en estas actuaciones) preveía en el art. 164: *“Los empresarios o comisionistas de transporte, ..., están obligados a llevar un registro particular, con las formalidades de los artículos 53 y 54, en que se asentarán por orden progresivo de números y fechas todos los efectos de cuyo transporte se encarguen, con expresión de su calidad y cantidad, persona que los carga, destino que llevan, nombre y domicilio del consignatario y del conductor y precio del transporte”.*

Asimismo los artículos 53 y 54 del mencionado Digesto preveían: Art. 53: *“Los libros que sean indispensables conforme las reglas de este Código, estarán encuadernados y foliados, en cuya forma los presentará cada comerciante al Tribunal de Comercio de su domicilio para que se los individualice en la forma que determine el respectivo tribunal superior y se ponga en ellos nota datada y firmada del destino del libro, del nombre de aquel a quien pertenezca y del número de hojas que contenga...”* Art. 54: *“En cuanto al modo de llevar, así los libros prescriptos..., se prohíbe:*

*1° Alterar en los asientos el orden progresivo de las fechas y operaciones con que deben hacerse, según lo prescripto en el artículo 45;*

*2° Dejar blancos ni huecos, pues todas sus partidas se han de suceder unas a otras, sin que entre ellas quede lugar para intercalaciones ni adiciones;*

*3° Hacer interlineaciones, raspaduras ni enmiendas, sino que todas las equivocaciones y omisiones que se cometan se han de salvar por medio de un nuevo asiento hecho en la fecha en que se advierta la omisión o el error;*

*4° Tachar asiento alguno;*

*5° Mutilar alguna parte del libro, arrancar alguna hoja o alterar la encuadernación y foliación”*



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-0000-0769



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

De la lectura e interpretación de los artículos transcritos surge evidente que el agente al invocar su carácter de comisionista o intermediario en la prestación del servicio de transporte, debe cumplir con todo lo establecido en los mismos, como ser llevar el libro especial establecido en el art. 164 del Código de Comercio y de la manera en que dicho digesto lo prevé, ya que si no lo hiciere es el art. 55 del Código de Comercio el que establecía que no tendría valor en juicio a favor del comerciante a quien pertenezcan.

Concluyendo, no puede invocar, basándose en la prueba aportada durante las distintas etapas del procedimiento que el agente revista el carácter que invoca.

En relación con el planteo referido a la falta de valoración de la prueba, corresponde resaltar que la Autoridad de Aplicación amén de abrir la causa a prueba en su oportunidad, al momento de dictar la resolución sí procedió a realizar el análisis de la prueba que fuera producida, procediendo inclusive a realizar un ajuste en la determinación.

En la etapa impugnatoria, el agente ofreció como prueba documental: copias certificadas de cartas de porte, imágenes digitales de cartas de porte, originales de Liquidación de cuenta y venta líquido producto, originales de facturación por ventas, facturas originales de compras; originales de retenciones por transmisión y la explicación con gráficos del circuito comercial descriptivo de su operatoria. Ofreció prueba pericial contable, consignando los puntos de pericia y prueba de informes a fleteros/comitentes para que describan la operatoria comercial con el agente.

La DGR abrió a prueba la causa, haciendo lugar a la totalidad de las pruebas ofrecidas. De esa manera se confeccionaron los respectivos oficios, los cuales fueron contestados casi en su totalidad, aunque sin certificación contable del Colegio de Graduados en Ciencias Económicas. El informe del perito contador también fue presentado, contestando a los puntos de pericia propuestos en la impugnación.

Sin perjuicio de ello, en la presente instancia recursiva, ofrece prueba documental, informativa (en idéntico sentido a la ofrecida oportunamente) y pericial contable (agregando un nuevo punto de pericia). Como se manifestara en párrafos anteriores se hizo lugar a las pruebas ofrecidas por medio de sentencia interlocutoria de fecha 20/12/2019. Se libró oficio a: Transporte Busema Hnos

Dx. JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dt. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

S.H., Moyano, Sergio Esteban y Gomez, Victor Hugo, los cuales fueron contestados a fs. 243/249, 250/253 y 254/260.

Por otra parte los peritos designados por las partes solicitaron una prórroga para la presentación del informe pericial en fecha 26/05/2020, concedida por el plazo de 15 días hábiles; luego pidieron una nueva prórroga en fecha 07/07/2020, que en este caso fue concedida por solo 10 días; para finalmente presentar dicho informe los días 29/07/2020 por parte del perito designado por el apelante (fs. 283/298) y 24/08/2020 por el perito designado por la DGR (fs. 387/395).

Como conclusión del análisis de las pericias presentadas, considero que el agente apelante, si bien se encuentra inscripto en dos actividades diferentes con dos códigos distintos, la actividad desarrollada es la misma. Realiza el servicio de transporte con camiones propios o realiza el servicio de transporte con camiones ajenos, pero la actividad sigue siendo la de servicio de transporte.

No puede el Sr. Gomez invocar su carácter de intermediario, amén de lo expuesto en párrafos anteriores, por la aplicación de lo establecido en la Resolución General N° 97/06. Si bien dicha resolución en su art. 1° establece que: *“Cuando los comisionistas, consignatarios y demás intermediarios efectúen ventas de bienes o prestaciones de servicios a nombre propio por cuenta de terceros a sujetos que revistan el carácter de agente de retención del impuesto sobre los ingresos brutos, conforme a lo establecido en la Resolución General N° 23/02 y sus modificatorias, el monto retenido por cada operación será asignado por éstos a cada uno de los comitentes, en forma proporcional a las ventas rendidas conforme a la cuenta de venta y líquido producto que corresponda emitir en su oportunidad...”*, debe ser interpretada y aplicada en correlación con la Resolución General N° 23/02, la que es el régimen normativo de los agentes de retención. Dicha resolución en su art. 7 quinto párrafo prevé: *“Sobre los importes establecidos en los párrafos precedentes se aplicará el porcentaje previsto en el padrón de contribuyentes al cual se refiere el inc. b) del art. 3, incrementado en un treinta por ciento (30%) cuando se trate de operaciones de venta de bienes o prestaciones de servicios realizadas por intermediarios que actúen en nombre propio pero por cuenta de terceros dentro del marco de la Res. Gral. D.G.R. 97/06, revistiendo el monto efectivamente retenido, correspondiente al incremento del porcentaje de retención, el carácter de impuesto ingresado para los citados*



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Institución Tucumana"

*intermediarios conforme y dentro del marco establecido por el art. 6 de la presente resolución.*" (el subrayado me pertenece). Del análisis armónico de estas disposiciones, se puede colegir que si el Sr. Gómez hubiese sido intermediario, debería verificarse el incremento previsto del 30%, el cual no se observa en ninguna etapa de las actuaciones ni en la documental aportada en ninguna de las instancias. Además si realmente actuara como intermediario, la transmisión de la retención a los supuestos comitentes deberían ser asignadas con posterioridad a las retenciones practicadas por el cliente agente, lo que no se verifica, ya que la emisión de la factura por cuenta y orden de terceros a los efectos de gestionar el cobro de los fletes efectuados a los sujetos que solicitaron el servicio, es emitida con posterioridad a la emisión de la cuenta de venta y líquido producto en la cual el Sr. Gomez realizó anticipadamente la retención a los fleteros, emitiendo la constancia de retención.

En conclusión los fleteros son realmente proveedores de servicio y de esa manera tiene que efectuarles la retención correspondiente

En relación con el planteo de que debe resultar aplicable al caso lo establecido por el art. 224 inc. 4 del CTP lo mismo no puede ser atendido atento a que las presentes actuaciones tratan sobre la actuación del Sr. Gomez en su carácter de agente de retención, resultando de aplicación la Resolución General N° 23/02, sus modificatorias y complementarias; amén de que no quedó demostrado su carácter de intermediario.

En relación con el planteo de inconstitucionalidad del régimen de retención, cabe tener en cuenta lo establecido por el art. 161 del CTP, que reza: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas tributarias, pero podrá aplicar la jurisprudencia de las Supremas Cortes de Justicia de la Nación y de la Provincia que hayan declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"*.

Sin perjuicio de ello, corresponde analizar el accionar del apelante, el cual no puede ahora pretender la declaración de inconstitucionalidad del régimen, ya que lo mismo vulnera la teoría de los actos propios. Gomez José Gerardo se inscribió como agente de retención el 01/06/2009 y desde esa fecha el apelante se desempeña en esa función, sin haber impugnado la designación ni opuesto a las obligaciones que dicha designación conllevaban. Estamos frente a actos

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

inequívocos del agente al haber retenido a sus proveedores en las compras que realizaba, siempre que encuadraran en las disposiciones de la Resolución General N° 23/02.

Esta conducta generó en el Fisco la convicción de que Gomez José Gerardo se encontraba cumpliendo sus obligaciones y que de esa manera lo seguiría haciendo.

Sin embargo, en esta oportunidad y luego de transcurridos más de 11 años de actuar de una manera pretende que este Tribunal declare que es inconstitucional el régimen de retención, considerando, repito, luego de 11 años, que ahora no deba cumplir con sus obligaciones como agente porque ello vulnera principios constitucionales.

Claramente en este caso, el agente apelante no puede ir contra sus propios actos y pretender la declaración de inconstitucionalidad, ya que vulneraría la teoría de los actos propios.

En consecuencia, propongo que en el presente caso se dicte la siguiente resolución:

- I) NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por GOMEZ, JOSE GERARDO, C.U.I.T. 20-08361191-0, en contra de la Resolución D 181/19 de fecha 19/06/2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, y en consecuencia CONFIRMAR la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.
- II) REGISTRAR, NOTIFICAR, oportunamente, devolver los antecedentes administrativos acompañados y archivar.

El señor vocal **Dr. Jorge E. Posse Ponessa**, dijo: Haciendo suyos los fundamentos vertidos por el señor vocal preopinante, Dr. José A. León, vota en idéntico sentido.

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez**, dijo: Compartiendo los fundamentos expuestos por el señor vocal, Dr. José A. León, vota en igual sentido.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-0769



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

Por ello:

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

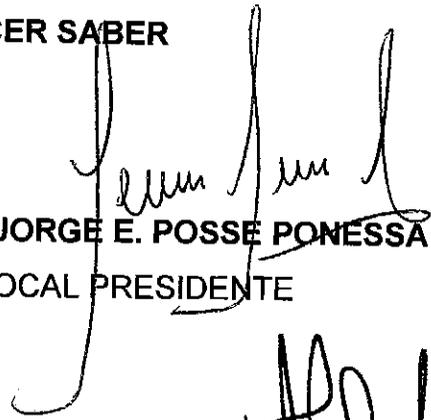
**RESUELVE:**

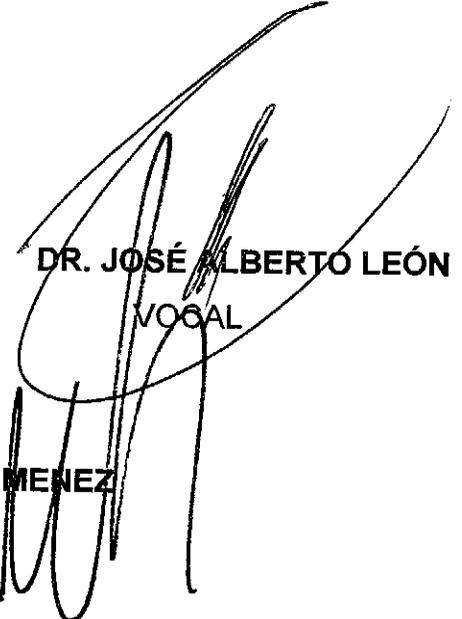
**1- NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **GOMEZ, JOSE GERARDO, C.U.I.T. 20-08361191-0**, en contra de la Resolución D 181/19 de fecha 19/06/2019 emitida por la Dirección General de Rentas en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos- Agente de Retención, y en consecuencia **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos en atención a los considerandos que anteceden.

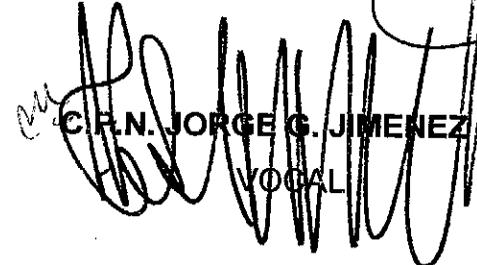
**2- REGISTRAR, NOTIFICAR y ARCHIVAR.**

**HACER SABER**

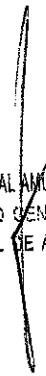
M.F.L.

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

  
**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
VOCAL

  
**C.F.N. JORGE G. JIMENEZ**  
VOCAL

**ANTE MÍ**

  
**DR. JAVIER CRISTÓBAL ANICHASTEGUI**  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION