



GESTION  
DE LA CALIDAD  
IR-9000-9769



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



**SENTENCIA N° 135 /2021**

**Expte. N° 339/926/2020**

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 28 días del mes de ABRIL de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal), y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) para tratar el expediente caratulado "**ACODO S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 339/926/2020, y Expte. D.G.R Nro. 11825-376-D-2018;**

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

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

I. A fojas 136/139 del expediente N° 11825/376/D/2018 el Dr. Leandro Stock, apoderado de la firma ACODO S.A. CUIT N° 30-69177295-7 interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 210/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 16/06/2020 obrante a fs. 132/134 mediante la cual resuelve: **RECHAZAR** la impugnación efectuada por el agente en contra del Acta de Deuda N° A 772-2018 confeccionada en concepto de impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma.

El apelante sostiene que de la lectura de la Resolución atacada queda en claro que la D.G.R admite la posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por deuda ajena puede librarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente ha ingresado las sumas de dinero a él correspondientes en concepto de obligado principal. De esta manera, la Resolución contiene la aceptación de que la solidaridad no excluye la subsidiariedad. Al ser subsidiaria deben concurrir tres requisitos: 1- la determinación de las obligaciones fiscales en

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



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



cabeza del deudor principal; 2- la falta de regularización por parte de aquel de la intimación administrativa de pago; y 3- la efectivización de la responsabilidad solidaria por medio del procedimiento de determinación de oficio en cabeza del responsable. Sostiene que en el caso de autos, la D.G.R ni siquiera probó la existencia de la deuda que se le reclama, ni tampoco integró la determinación de oficio con el principal obligado por lo que la solución no puede ser otra que la nulidad del proceder empleado por la Administración por hacerse dos veces de un mismo aporte.

Agrega que el arribo a la verdad material no es una facultad de la D.G.R sino una imposición legal (art. 3 Ley 4.537), recayendo sobre ella la carga procesal de averiguar los hechos que resulten necesarios para la correcta solución del caso, a lo cual la Administración se resiste aun contando con un aparato de inteligencia que le permite verificar si el principal obligado ingresó o no el impuesto mientras que el agente adolece de cualquier poder de policía para exigir a sus clientes la exhibición de sus DDJJs como pretende la Resolución en crisis.

No puede el Fisco atribuir la responsabilidad solidaria a quien no practicó la retención, sin antes haber verificado si el contribuyente abonó o no el impuesto tal como prevé el art. 33 del C.T.P.

Por ello, sostiene que la solución no puede ser otra que la nulidad del proceder empleado por la Administración.

Por otro lado manifiesta omisión en la búsqueda de la verdad material por parte de la D.G.R por cuanto si esta reconoce que cuenta con las declaraciones juradas de los sujetos pasivos, debía verificar si el proveedor adeudaba suma de dinero alguna. Si no adeudaba suma de dinero, resulta inadmisibles el ajuste practicado a un responsable por deuda ajena. Además la D.G.R efectúa un razonamiento insostenible porque considera que la omisión de retener hace presumir una deuda del principal obligado aun cuando éste hubiera presentado su declaración jurada. Expresa que si esta situación fuera verdadera, cómo explicaría el hecho de que en numerosos casos haya efectuado un reajuste en base a su sistema informático, excluyendo a aquellas operaciones realizadas con sujetos pasivos que registran presentación de las DDJJs y la cancelación total de su obligación tributaria.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9060-9789



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
República Argentina"

Resalta la importancia de los estados de cuenta solicitados como prueba en la etapa impugnatoria, ya que los mismos revelan el cumplimiento de los contribuyentes, y reitera que si éstos nada adeudan, nada puede reclamarse al supuesto solidario.

Se agravia que la resolución en crisis sostenga que es el agente a quien corresponde la demostración de que el sujeto pasible de retención presentó su correspondiente DDJJ del impuesto sobre los Ingresos Brutos, conformando la base imponible declarada, las operaciones sujetas a retención que se encuentran en discusión, y que el contribuyente ingresó el saldo resultante en concepto de impuesto. De esta manera, la D.G.R crea una situación jurídica que es desestimada por la propia Ley 5.121: un estado de sospecha de deuda sobre toda declaración jurada de los contribuyentes. El contenido de la DDJJ se presume correcto mientras no sea impugnado por la Administración por lo que esa presunción subsiste y extiende sus efectos al agente de retención hasta tanto la Administración no hubiere acreditado vía impugnación que la misma no era correcta.

II. A fojas 156/162 del Expte. N° 11825-376-D-2018 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P, el cual se da por reproducido en honor a la brevedad.

El Fisco sostiene que lo planteado por el apelante remite a una cuestión de hecho y prueba, y que la actividad exige que el presentante aporte prueba concluyente y contundente de lo que pretende demostrar, en este caso, que el contribuyente directo canceló el impuesto sobre los Ingresos brutos por la operación de venta que le realizó a ACODO S.A, lo cual no sucedió en ninguna de las instancias administrativas.

Que sobre la solidaridad de los agentes de retención que omitieron actuar como tales o lo hicieron en defecto, sostiene que la carga de la prueba recae sobre ellos, siendo de aplicación el criterio que surge de la sentencia de la Corte Suprema de Justicia de la provincia en la causa "Compañía Bioenergética La Florida S.A. S/ concurso preventivo".

Respecto a las pruebas ofrecidas por el apelante, expresa que la pericial contable fue desistida mientras que a raíz del diligenciamiento de la prueba informativa

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



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACIÓN TUCUMÁN

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la  
Industria Aseguradora"

punto 1, la D.G.R procedió al análisis de los estados de cuentas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles de retención, no pudiendo constatar a partir de dicha prueba que el contribuyente directo canceló el gravamen en su justa medida respecto de las operaciones de venta realizadas con el apelante. Idéntica situación se presenta con la prueba informativa ofrecida en el punto 2 consistente en la existencia o no determinación de oficio a cada uno de los sujetos pasibles de retención. En consecuencia, el agente no demostró en forma certera que el sujeto pasible haya incluido la operación de venta efectuada por ACODO S.A. en el armado de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ni que el impuesto haya sido cancelado en su justa medida.

A más de ello, asegura que más allá del aparato de inteligencia que pueda o no poseer el Fisco, éste resultaría inútil a los efectos de probar si el contribuyente directo canceló el impuesto ya que desconoce la vinculación entre las órdenes de pago incluidas en la determinación de oficio atacada y las facturas de venta emitidas por los proveedores como contribuyente directo, información que es conocida por el agente y no fue arrimada ni ofrecida.

Respecto al punto omisión en la búsqueda de la verdad material, reitera que aplicó todos los procedimientos a su alcance a efectos de la búsqueda de la verdad material y resguardar el derecho de defensa del presentante, prueba de ello lo constituye el proceso de apertura a prueba iniciado y el análisis de los estados de cuentas.

Agrega que la determinación de oficio al contribuyente directo no constituye prueba directa de que el impuesto adeudado por la retención omitida o practicada en defecto fue cancelado por éste dado que mediante las mismas no se puede constatar cuales son las órdenes de pago incluidas en la determinación de oficio atacada, vinculación que solamente es conocida por ACODO S.A., pues es quien efectúa el pago de esas facturas.

En cuanto a los casos en que el Fisco efectuó reajustes, excluyendo operaciones realizadas con sujetos pasibles que registran la presentación de las DDJJ, expresa que en el caso de los agentes de retención, la operación que genera el hecho imponible del impuesto se encuentra en cabeza del contribuyente directo, sin embargo la identificación de dichas operaciones se encuentran disponibles para el agente de retención que es quien emite las órdenes de pago, siendo estas



sobre las cuales establece la RG 23/02 en su art. 6 la oportunidad de practicar la retención.

Conforme lo expuesto, considera que no corresponde efectuar modificaciones a la determinación de oficio en esta instancia.

III. A fojas 11/12 del expediente N° 339/926/2020 obra Sentencia Interlocutoria dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso de apelación y se dispone la apertura de la prueba informativa por el término de 20 (veinte) días.

IV. Encontrándose la causa en condiciones de ser resuelta, corresponde analizar el fondo de la cuestión.

Respecto a la nulidad del ajuste sostenida por el apelante al considerar que, previo a reclamar al agente de retención, el Fisco debe integrar la determinación de oficio mediante la formulación de un reclamo a los principales obligados a fin de establecer una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida al agente como responsable solidario; implicando para el apelante, que el principio de solidaridad no excluye el de subsidiariedad, corresponde expresar el desacuerdo a dicha suposición por cuanto como ya se ha expresado este Tribunal en distintas oportunidades, al colocar la Ley a los agentes de retención y percepción al lado del contribuyente, su relación se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados *responsables por deuda ajena* (art. 29 C.T.P.).

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

Lo dicho tiene sustento en los artículos 33 y 25 del C.T.P que respecto a la responsabilidad de los agentes y los efectos de su relación solidaria con el obligado principal establecen:

Art. 33: *"Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente (...)"*. A su vez, los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Art. 25° del C.T.P. en los siguientes términos: *"1. La obligación puede ser exigida total o*

*[Handwritten signature]*  
Dr. JORGE E. POSSE PONESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*[Handwritten signature]*  
Dr. JOSE ALBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

*[Handwritten signature]*  
C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

IR-9000-8769



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  
República Argentina

*parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo, 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás (...)*”.

Por lo tanto es el carácter solidario del agente que incumple con el deber de retener la razón que destruye la creencia que debe existir previamente una determinación de las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal, correspondiendo rechazar la solicitud de declaración de nulidad efectuada por el apelante.

Ahora bien, 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 si acredita que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

Así lo expresó la CSJN en los autos “Cintafon S.R.L. s/ Recurso de Apelación”; Sentencia del 03/04/1986 (Fallos 308:442) resolvió que: *“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”*.

No obstante, yerra el recurrente en dos aspectos: primero, en el momento en que expresa que no es el agente quien debe probar que los sujetos pasibles tributaron en forma correcta, contrariando al art. 120 del C.T.P que dispone: *“Los actos y resoluciones de la Administración pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante”*; y en segundo lugar, al considerar que lo pretendido puede demostrarse mediante la verificación de los estados de cuenta de los sujetos pasivos, por cuanto, si el contribuyente directo presentó y pagó las DDJJs correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos, nada puede deber el agente, librándose así de su responsabilidad. Ello así atento a que la estructura económico-tributaria de una operación sujeta a retención por parte del agente, representa para el contribuyente un ingreso directo por ventas, locaciones o prestaciones de servicios. Por ello, para librarse de la responsabilidad solidaria que pesa sobre el agente que omitió retener, es necesario que se demuestre que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido, en su justa medida, lo cual implica demostrar:



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-3000-9760



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



TRIBUNAL FISCAL  
DE APELACION TUCUMÁN

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

- Que en los registros de ventas de los proveedores a los cuales se debió retener se encuentran debidamente incluidas las operaciones que integran la determinación efectuada.
- Que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por estos proveedores, se encuentran incluidas las operaciones que fueron susceptible de retención.
- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Dicha información es imposible de obtener de los sistemas de la D.G.R (como pretende el apelante) ya que tal como ésta afirma, de los mismos sólo se obtiene el importe total de la Base Imponible de cada período, siendo necesario conocer si las operaciones en las que el agente omitió actuar como tal (y que en la determinación se le reclama), se encuentran incluidas en los libros IVA Ventas de los contribuyentes conformando así la Base Imponible del impuesto.

En consecuencia, la respuesta obtenida del diligenciamiento de la prueba informativa consistente en librar oficio a la D.G.R a efectos que adjunte los estados de cuenta de los sujetos incluidos en los ajustes practicados mediante Acta de Deuda A 772-2018 correspondientes a los periodos 04 a 12/2015, y si poseen alguna determinación o ajuste como contribuyentes directos durante esos periodos, no constituye prueba concluyente de que el impuesto adeudado por la retención omitida o practicada en defecto fue cancelado en su justa medida por el sujeto pasible, debiéndose confirmar la determinación de oficio practicada por la Autoridad de Aplicación.

Por los considerandos expuestos precedentemente, considero que corresponde NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por "ACODO S.A." CUIT N° 30-69177295-7 y en consecuencia CONFIRMAR la Resolución D.G.R N° D 210/20 de fecha 16/06/2020, en atención a los considerandos que anteceden.

Así Voto.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo: Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

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



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



GESTION  
 DE LA CALIDAD  
 RI-0000-9769

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

**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

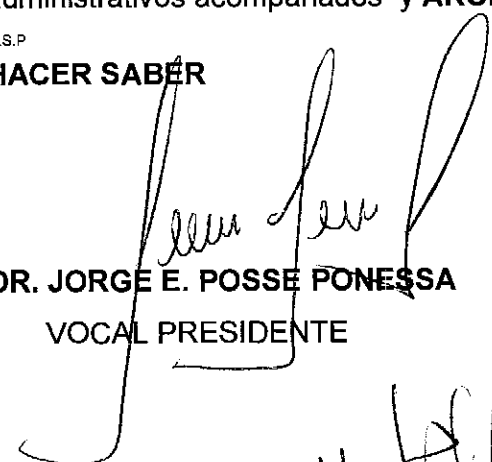
**RESUELVE:**

1- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por **"ACODO S.A."** CUIT N° 30-69177295-7 y en consecuencia **CONFIRMAR** la Resolución D.G.R N° D 210/20 de fecha 16/06/2020, en atención a los considerandos que anteceden.

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

M.S.P


**HACER SABER**

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

  
**DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN**  
 VOCAL

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

**ANTE MÍ**

  
**Dr. JAVIER CRISTÓBAL ANCHASTEGUI**  
 SECRETARIO GENERAL  
 TRIBUNAL FISCAL DE APELACION