



GESTION DE LA CALIDAD

FD-9000-9769



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
Instituto Argentino"

SENTENCIA N° 157 12021

Expte. N° 239/926/2020

En San Miguel de Tucumán, a los 19 días del mes de Mayo de 2021 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), el Dr. José Alberto León (Vocal) y el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "CITRUSVIL S.A. S/Recurso de Apelación" Expte. N° 239/926/2020 (Expte. DGR N° 520/376/D/2015) y;

Practicado el sorteo de ley para determinar el orden de estudio y votación, dio como resultado: Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El Señor Vocal Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- A fojas 952/956 del Expte. N° 520/376/D/2015, el apoderado de la firma CITRUSVIL S.A., CUIT N° 30-61945825-3, interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 106/20 de fecha 27/04/2020 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 940/950). En ella se resuelve: HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma CITRUSVIL S.A., en contra del Acta de Deuda N° A 607-2015, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención - confirmándose la misma según nueva planilla denominada "Planilla Determinativa N° PD 607-2015 – Acta De Deuda N° A 607-2015 Etapa Impugnatoria"; INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla mencionada y, DECLARAR ABSTRACTO al tratamiento del descargo al Sumario Instruido N° M 607-2015.

El apelante considera en primer lugar que la deuda fiscal debatida se encuentra condonada por efecto del art. 7 de la Ley 8.873, restablecida en su vigencia por la Ley N° 9013 que establece la condonación de oficio de las deudas originadas en retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondientes a los periodos 2010, 2011 y 2012 siempre que al 31 de marzo del 2017 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código

J.G. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Civil, reconociendo que la DGR inició en fecha 07/07/2016 demanda de embargo preventivo, pero dicha interrupción del plazo de prescripción duró hasta el 22/08/2016, fecha en la cual la DGR fue notificada de la sentencia en la cual no se hizo lugar al embargo preventivo.

De esta manera, y de acuerdo al artículo 2547 del CCyCN que dispone que los efectos interruptivos permanecen hasta que deviene firme la resolución que pone fin a la cuestión, considera que al 31/03/2017 el plazo de prescripción no se encontraba interrumpido.

Indica que a pesar de que hubo una interrupción del plazo de la prescripción mediante la interposición de la demanda de embargo preventivo en fecha 07/07/2016, esta no prosperó y a partir de que la sentencia adquirió firmeza, los plazos de prescripción volvieron a correr, comenzando un nuevo plazo a partir de que quedó firme la sentencia en Agosto de 2016, por lo que al 31/03/2017 el plazo de prescripción se encontraba corriendo, solicitando la aplicación de la Ley 8.873, restablecida en su vigencia por la Ley N° 9013.

Considera que la DGR ha modificado la base imponible del impuesto por vía reglamentaria en contra del principio de legalidad y plantea la inaplicabilidad del artículo 7 de la RG N° 23/03. El mismo se encuentra en manifiesta contradicción con el artículo 222 del C.T.P. donde se excluye expresamente a los importes correspondientes al IVA.

Plantea la Nulidad de la Resolución apelada, por falta de consideración de la prueba aportada, restándole valor a la informativa con respecto a la vinculación de las órdenes de pago con las facturas de ventas del proveedor, descartando las respuestas brindadas por los proveedores en la etapa probatoria. Lo mismo aduce con respecto a la prueba pericial contable efectuada en la etapa impugnatoria, afirmando que no fundamenta la desestimación, generando la nulidad de la resolución atacada.

Se agravia de la falta de integración del procedimiento con los obligados directos, marcando que la D.G.R. admite en su resolución la posición jurisprudencial enunciada.

Sostiene que el responsable por deuda ajena puede librarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente principal ha ingresado las sumas de dinero correspondientes en concepto de principal obligado. De esta manera, la



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
Provincia Azulesera"

resolución contiene la aceptación de que la solidaridad no excluye la subsidiariedad. Al ser subsidiaria deben concurrir los siguientes requisitos: 1. Determinación de las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal; 2. Falta de regularización por parte de aquél 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.

Concluye que la D.G.R no probó la existencia de la deuda que pretende reclamar, ni tampoco integró la presente determinación de oficio con el principal obligado. Por ello la solución no puede ser otra que la nulidad del proceder empleado por la Administración para hacerse dos veces del mismo importe.

Explica que con la impugnación solicitó a la DGR que adjunte los Estados de cuentas de todos los sujetos incluidos en el presente ajuste. Al no aceptar este pedido, considera que su derecho de defensa y el de búsqueda de verdad material fueron violados.

Considera que a través de los estados de cuenta se podrá verificar si los proveedores presentaron sus declaraciones juradas, en qué medida y si adeudaba suma alguna; en el caso de no adeudar, es inadmisibles el ajuste practicado a un responsable por deuda ajena por cuanto según la normativa vigente, la materia imponible autodeterminada se presume y declara como exacta hasta tanto no sea impugnada por el fisco.

Remarca que la D.G.R no realizó ningún tipo de labor destinada a verificar y/o constatar la existencia de deuda por parte de los principales obligados ya que contando con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de las DDJJ del impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, es inexplicable que se aferre a un razonamiento insostenible al considerar que la omisión de retener hace presumir una deuda del principal obligado aun cuando éste hubiera presentado su declaración jurada.

Bajo el título búsqueda de la verdad material, considera inexplicable que contando la D.G.R. con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de las DDJJ del impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles se haya obviado la búsqueda de la verdad material para aferrarse a una ficción ilegal: presumir que el sujeto pasible debe como contribuyente, por el hecho de que no se le practicaron retenciones.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Ofrece prueba y solicita se deje sin efecto la Resolución apelada.

II. A fs. 963/968 del expte. 520/376-D-2015, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

Argumenta que la gestión efectuada en sede judicial en el trámite de la medida cautelar interpuesta tuvo entidad interruptiva del cómputo del plazo de prescripción. Cita jurisprudencia al respecto.

Surge claramente que se interrumpió el plazo de prescripción, comenzando a correr un nuevo plazo, lo que no significa el nacimiento de una nueva obligación, sino de un nuevo plazo para exigir esa obligación existente que es la que se reclama en autos. Es decir las deudas reclamadas, resultan exigibles actualmente en virtud de la interrupción de la prescripción ocurrida, y no resulta aplicable lo dispuesto por la Ley N° 9013, respecto a la condonación.

En cuanto al planteo de "inaplicabilidad del artículo 7 de la RG DGR 23/02", considera que el argumento ya fue tratado en la resolución apelada y que no existe exceso en la delegación reglamentaria. Que por disposición expresa del CTP, la RG N° 23/02 reglamentó el modo en que el Impuesto ha de efectivizarse.

Al no existir especificidad respecto de la anomalía que denuncia, no puede extenderse en la contestación del argumento opuesto, sino solo reiterar que dicha RG reviste una naturaleza reglamentaria, dictada dentro de los límites impuestos por el ordenamiento jurídico y, que el Acta de Deuda cuestionada, fue decidida dentro de los lineamientos por aquella establecidos, resultando entonces un acto ajustado a derecho.

Indica que respecto de las pruebas producidas, fueron debidamente analizadas y valoradas en la resolución en crisis, resguardando el debido proceso y legítimo derecho de defensa conforme lo establecido por el Decreto N° 167/03 (ME) – 2018 y que en fecha 21/06/2019 se ordenó la apertura a prueba.

Con respecto a la falta de integración jurídica tributaria en debida forma, indica que se trata de una cuestión de hecho y prueba (el ingreso del impuesto por parte del contribuyente) es decir su mención no resulta suficiente para tenerla por acreditada. En ese sentido, destaca que la actividad probatoria contra actos dictados por el fisco exige, por parte de quien impugna un acto de administración,



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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
Instituto Aduanero"

mucho más que solo su discrepancia o negación, exige aportar prueba concluyente y contundente, lo cual no sucede en el presente caso. Cita jurisprudencia que considera aplicable al caso, concluye que es el agente quien debe acreditar con documentación respaldatoria que los contribuyentes no retenidos hayan ingresado el impuesto, circunstancia que no sucede en autos ya que no produjo la prueba que solicitó. En consecuencia corresponde el rechazo del planteo.

Por todo lo expuesto corresponde rechazar el recurso de apelación interpuesto por la firma apelante.

III. A fs. 12 del expte. 239/926/2020 obra sentencia N° 09/2021 de fecha 02/02/2021, notificada el 03/03/2021 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, por constituido el domicilio especial y por contestados los agravios por parte de la autoridad de aplicación.

Asimismo y teniendo en cuenta que la prueba informativa solicitada por el apelante obra en el expediente a fojas 912/913, conforme se consideró en la resolución mencionada, se declaró la cuestión de puro derecho y autos para sentencia.

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

De forma preliminar a los agravios relativos al fondo de la cuestión, el recurrente solicita se declaren condonados los períodos reclamados por el Acta de Deuda N° A 607-2015, confirmada parcialmente por la Resolución (DGR) N° D 106/20, por aplicación de la Ley N° 9013 que restableció la vigencia de la Ley N° 8873 y que incorpora como último párrafo del art. 7: "*Quedan condonadas de oficio las deudas originadas en retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondientes a los períodos 2010, 2011 y 2012, siempre que al 31 de Marzo de 2017 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Civil.(...)*".

Teniendo en cuenta el punto que se debate, es preciso analizar entonces si se verifica la condición contemplada en la Ley N° 9013 para la condonación de los

DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

conceptos reclamados, esto es si al 31/03/2017 el curso de la prescripción no fue interrumpido en los términos del Código de fondo.

Hay que destacar que, cuando fue interrumpido el curso de la prescripción por parte de la DGR, con la interposición de la demanda de embargo preventivo (07/07/2016 – fojas 912/913), la normativa vigente para los efectos jurídicos indicados, era el artículo N° 2546 del Código Civil y Comercial de la Nación que establece: *“El curso de la prescripción se interrumpe por toda petición del titular del derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo, contra el poseedor, su representante en la posesión, o el deudor, aunque sea defectuosa, realizada por persona incapaz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable”*.

Acerca de los alcances de la expresión “demanda”, el Superior Tribunal local in re “Castro Rafael vs. Esteban Sanz y Cía. s/ cobro de indemnización”, sostuvo – citando a la Corte Suprema de Buenos Aires- que: *“para interrumpir la prescripción basta una manifestación de voluntad que desvirtúe la presunción de abandono del derecho la que puede exteriorizarse mediante demanda, entendida en sentido técnico procesal, o por cualquier acto judicial que demuestre en forma indubitable que el propósito de quien lo postula es no dejar perder su derecho aun cuando se materialice ante juez incompetente”* (Midón Graciela c/ Battaglia de Gratacos Nélide y otros).

Desde esta perspectiva, la demanda de embargo preventivo iniciada por la Autoridad de Aplicación en fecha 07/07/2016, tuvo virtualidad para interrumpir el curso de la prescripción de *“las deudas originadas en retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondientes a los periodos 2010, 2011 y 2012”* y por ende no se cumplen las condiciones indicadas en la Ley N° 9013 en el momento que el curso de la prescripción fue interrumpido antes del 31/03/2017, descartando el argumento expuesto por el apelante, con respecto a este agravio.

IV A) Ahora bien, en relación a la sentencia dictada por el Juzgado Civil en Cobros y Apremios II, recaída en los autos N° 3568/16, mediante la cual resuelve no hacer lugar al embargo preventivo solicitado por el Fisco, no resulta ser una causal para tener por no sucedida la interrupción, ya que como bien cita el recurrente, ello se encuentra reglado en el art. 2547 del CCyCN que dispone: *“Los*



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9608-9769



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 Argentina"

efectos interruptivos del curso de la prescripción permanecen hasta que deviene firme la resolución que pone fin a la cuestión, con autoridad de cosa juzgada formal. La interrupción del curso de la prescripción se tiene por no sucedida si se desiste del proceso o caduca la instancia", ninguno de los supuestos previstos por la norma han sucedido hasta este momento.

Es por ello que más allá que tiempo después el Juzgado Civil en Cobros y Apremios haya resuelto rechazar el embargo preventivo solicitado por el Fisco, éste ya había producido sus efectos al tiempo de su interposición.

Consecuentemente, a la fecha de corte establecida en la Ley 9013 (31/03/2017), el plazo de la prescripción de *"las deudas originadas en retenciones, percepciones o recaudaciones no efectuadas correspondientes a los períodos 2010, 2011 y 2012"*, incluidos en el Acta de Deuda N° A 607-2015, fueron interrumpidos por la interposición de la citada acción, y con ello, excluido del régimen de condonación establecido en la norma. Por lo que no le asiste razón al recurrente en lo que respecta a este agravio.

En igual sentido se pronunció la jurisprudencia aplicable al presente caso, en la Sentencia N° 575, de fecha 05/08/2019, dictada por la CAMARA EN LO CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO - Sala 1, Expediente N° 409/14; *"...En el caso traído a resolución carecen de incidencia las disposiciones de la Ley 8.720 (B.O. del 22/10/2014), específicamente la condonación de deudas establecida en el segundo párrafo de su artículo 1 inciso 7 punto f). Dicha norma dispuso que "quedan eximidas de sanción las infracciones cometidas durante los períodos fiscales anteriores al año 2009 inclusive y condonadas de oficio las sanciones no cumplidas por dichas infracciones, al igual que las obligaciones tributarias correspondientes a dichos períodos, siempre que al 15 de Octubre de 2014 no se encuentre interrumpido el curso de la prescripción en los términos del Código Penal y del Código Civil según la materia de que se trate". Se advierte que los efectos liberatorios que prevé la norma no pueden tallar en la especie debido a que, de acuerdo con la información proporcionada por el sitio web de este Poder Judicial, ha operado la interrupción del curso de la prescripción con la deducción por parte de la Provincia de Tucumán de un proceso de embargo preventivo en contra de la firma demandante, iniciado por ante El Juzgado Civil en Cobros y Apremios de la IIª Nominación. En el mismo el juzgado interviniente, rechazó la*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. BOSSI-PONESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

cautelar peticionada con fundamento en el certificado de deuda provisorio N° 500/2013 y el Acta de Deuda N° A 690/2013. La deducción de este proceso, hito apto para propiciar la interrupción del curso de la prescripción liberatoria, luce claramente previa a la fecha límite estatuida por el artículo 1 inciso 7 punto f) de la Ley 8.720 (15/10/2014), con lo cual la condonación aludida deviene inaplicable. Viene al caso recordar que la demanda a la que aludía el artículo 3.986 del Código Civil (digesto aplicable en la especie en atención a lo dispuesto en el artículo 3 del Código Civil y por el artículo 7 del actual Código Civil y Comercial de la Nación), debe ser entendida como toda diligencia o actividad judicial encaminada a la defensa del derecho invocado por la parte interesada, gozando de efectos interruptores la presentación que, aunque carezca del carácter de demanda en sentido estricto, origina la puesta en marcha de la actividad jurisdiccional sin que tenga injerencia el resultado adverso, si con ella el actor demuestra su intención de hacer valer su derecho (cfr. CCSMart., 2ª, 03/05/1983, ED, 105-236). Puntualmente, se ha considerado a las diligencias de embargo preventivo realizadas por el acreedor para garantizar su crédito y demandar dentro del plazo legal, como pasibles de interrumpir el curso de la prescripción liberatoria (cfr. CF Cor., 29/09/1983, LLC, 985-421 (137-R). DRES.: ACOSTA – NOVILLO.

V. Habiendo analizado la procedencia de la exigibilidad de los períodos 01 a 12/2011 y 01 a 12/2012 contenidos en la "Planilla Determinativa N° PD 607-2015 - Acta de Deuda N° A 607-2015 -- Etapa Impugnatoria" correspondiente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, concierne pronunciar mi opinión en relación a los agravios expuestos por el apelante en su recurso.

Con respecto a dar participación en el procedimiento al contribuyente obligado principal, considero importante destacar lo siguiente:

La relación jurídico tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al fisco - como sujeto activo- la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a él. Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley, existen otros sujetos en los que la ley, sin



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

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.

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.

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

Artículo 33: *"Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el único responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado. De no realizar la retención, percepción o recaudación, responde solidariamente (...)".* Los efectos de dicha solidaridad están contemplados en el Artículo 25 del C.T.P. en los siguientes términos: *"1. La obligación puede ser exigida total o parcialmente a cualquiera de los deudores a elección del sujeto activo, 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás (...)".*

La Corte Suprema de Tucumán, en autos *"José Farías E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación"* (22-12-2008, Sentencia N° 1316) y también en *"Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación"* (14-3-2014, Sentencia N° 185), siguiendo a Héctor B. Villegas (*"Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario"*, Desalma, Buenos Aires, 1998, págs. 255 y vta.) señaló que son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: a) el contribuyente, que es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo en sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) el sustituto, que es

Dr. JOSÉ ALBERTO ZEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

C.P.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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 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.



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

"2021-Año del Bicentenario de la fundación de la
Instituto 6 de mayo"

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

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria es necesario que el agente demuestre que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido, en su justa medida, lo cual implica 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;
- 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 resultado 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*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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. Marquez Antonio Ramon S/Desalojo", sent n° 550 del 28/06/2000)". Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re "Zeitune Isabel Sara vs. Caja de Previsión y Seguridad Social de Abogados y Procuradores de Tucumán s/ Sumario", Sentencia 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



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 Argentina

indefectiblemente la efectivización de su responsabilidad solidaria originada en la omisión de retener el tributo.

Advierto que en las presentes actuaciones administrativas, existió actividad probatoria por parte del contribuyente en la etapa impugnatoria, la Autoridad de Aplicación dispuso la apertura a prueba y se libraron oficios a los proveedores ofrecidos, solicitando información tendiente a demostrar que Citrusvil S.A. practicó las retenciones y en caso negativo indiquen el motivo y si de haber correspondido la retención, si ingresaron el gravamen computando las retenciones no efectuadas por el apelante y en caso de tratarse de sujetos no inscriptos en Convenio Multilateral jurisdicción Tucumán, y/o exentos del impuesto sobre los ingresos brutos acompañe documentación.

Las respuestas a los mencionados oficios, fueron contestadas por ocho proveedores, con una simple manifestación de los sujetos pasibles de retención, sin contar con la certificación profesional del Consejo Profesional de Ciencias Económicas, en contradicción con lo requerido en la resolución de apertura a prueba dictada por la Autoridad de Aplicación. Igual formalidad es exigida por este Tribunal conforme lo dispuesto por el Reglamento de Procedimiento del Tribunal Fiscal de Apelación en su artículo N° 19 el cual dice: *"...Los informes deberán ser presentados mediante certificación contable expedida por profesional independiente y legalizada por el Consejo Profesional de Ciencias Económicas cuando corresponda..."*.

Sin perjuicio de ello, del análisis de la misma, considero que tampoco el fisco logra constatar por las operaciones incluidas en la Determinación de Oficio (orden de pago) cuál fue la factura de venta emitida y que la misma se consideró en el armado de la DD.JJ. del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de este contribuyente, y esto es así, por una sencilla razón, no se conoce la vinculación existente entre la Orden de Pago y la factura emitida, hecho solamente conocido por el Agente de Retención. Tampoco pudo demostrar que se haya presentado la DDJJ correspondiente y menos aún que el impuesto haya sido cancelado.

Se lee que las respuestas obtenidas de los proveedores son generales y simples en algunos casos detallando facturas de ventas sin vincularlas con las órdenes de

D. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

pago incluidas en la determinación de oficio atacada, en otros casos indican que el apelante si les practicó retenciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos para la jurisdicción Tucumán, reintegro de retenciones efectuadas por CITRUSVIL S.A. y justificaciones de por qué el agente no les practicó retenciones.

El apelante, teniendo la oportunidad de aportar prueba conducente e idónea para probar el efectivo ingreso de las retenciones por parte de los contribuyentes (proveedores) en las etapas administrativas pertinentes, no produjo prueba conducente que acredite efectivamente el ingreso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte del obligado principal correspondiente a las operaciones pasibles de retención que aquí se discuten; no pudiendo por lo tanto, de esta manera desligarse de sus deberes como Agente de Retención.

VI. Con respecto al planteo de inaplicabilidad e inconstitucionalidad de la RG (DGR) N° 23/02, cabe expresar que no debe perderse de vista que la declaración de inconstitucionalidad es una decisión extrema y excepcional que debe ser dispuesta por el órgano judicial con criterio restrictivo previo a haber realizado todos los esfuerzos hermanéuticos para dotar a la misma de una interpretación que privilegie su validez y la armonice con los principios consagrados por la Carta Magna.

Existe arraigada doctrina sobre el tema según la cual la declaración de inconstitucionalidad constituye la más delicada de las funciones que cabe encomendar a un tribunal de justicia, es un acto de suma gravedad institucional que debe ser considerado la última ratio del orden jurídico, por lo que no cabe formularla sino cuando un acabado examen del precepto conduce a la convicción cierta de que su aplicación conculca el derecho constitucional invocado (cf Fallos:328:4542, 327:831 entre otros), siendo relevante destacar que en numerosos pronunciamientos el cimero tribunal ha exhortado a los tribunales a proceder con prudencia, extremando los recaudos para efectuar una interpretación que, resguardando el mandato constituyente, compatibilice la norma infra-constitucional impugnada con el derecho federal invocado.

Asimismo y conforme lo dispone el artículo N° 161 del C.T.P.: *"El Tribunal Fiscal no será competente para declarar la inconstitucionalidad de las normas*



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



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

tributarias", por ello es que la declaración solicitada por el apelante, excede la competencia del Tribunal, correspondiendo no hacer lugar a su pretensión.

No obstante lo expresado, corresponde citar un reciente fallo de la Corte Suprema de Justicia de Tucumán: "...Las pautas para la designación de agentes de retención previstas por el artículo 32 de la Ley N° 5.121 se completan con las disposiciones de la misma ley relativas al hecho y la base imponible del impuesto a los ingresos brutos. Así surge de los artículos 214 a 216 referidos al hecho imponible, de los artículos 218 a 200 sobre sujetos responsables y de los artículos 221 a 228 que regulan las deducciones y exenciones. Consecuentemente, la configuración de los sujetos que deben actuar como agentes de retención del impuesto a los ingresos brutos no sólo debe leerse desde el artículo 32, como postula la actora, sino que, necesariamente, debe consultar el conjunto normativo integrado por las disposiciones generales y especiales contenidas la Ley N° 5.121 aplicables al impuesto de que se trata, que en este caso es sobre los ingresos brutos.

De lo expresado se sigue que, contrariamente a lo que afirma la recurrente, el mencionado artículo 32 de la Ley N° 5.121 no contraviene al principio de legalidad tributaria porque, por un lado, define claramente al agente de retención. Por otro, no delega la determinación de las obligaciones, sanciones y base imponible en el Director de Rentas para su reglamentación ya que estos elementos esenciales de la relación tributaria se encuentran definidos con respecto al contribuyente por las disposiciones sobre el impuesto a los ingresos brutos que contiene la ley citada. Dichas disposiciones se aplican al agente de retención, sea que asuma la condición de sustituto o de responsable solidario, en tanto responde por el mismo tributo "Tecotex S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán -D.G.R.- s/ Inconstitucionalidad" (01/08/2018 CSJT). Por lo expuesto corresponde rechazar la pretensión de la firma apelante.

VII. Con respecto a los sujetos con constancia de no retención y locales exentos, así como a los proveedores Duran Marcelo Daniel y Villafañe Marta del Valle, expuesto en el recurso de apelación, cabe expresar que los agravios carecen de fundamento en el momento que la operatoria efectuada por la DGR se encuentra descripta en el Acta de Deuda N° A 607-2015, que conforme lo establecido por la

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Resolución General N° 23/02 vigente para el período cuestionado, se verifica el incumplimiento de las obligaciones establecidas para los Agentes de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. De ello resulta un crédito a favor del fisco en los períodos mensuales 01/ a 12/2011 y 01/2012 a 12/2012 provenientes de deducciones improcedentes a las bases imponibles sujetos a retención exteriorizadas en las DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por el Agente ante la Autoridad de Aplicación, para dichos períodos. Por ello no le asiste razón al apelante, teniendo en cuenta que la metodología utilizada por la DGR para arribar a la deuda reclamada, esta descripta en el acta de deuda impugnada y los agravios expuestos en su contra, fueron evacuados por la Resolución apelada. Ocurre lo mismo con el agravio relacionado a las constancias de no retención de los sujetos locales y exentos, correspondiendo confirmar lo actuado por la DGR, ya que las deducciones expuestas por la firma apelante en el Anexo III de la impugnación, ya fueron tratadas en la resolución atacada, correspondiendo reiterar los argumentos expuesto en el acto administrativo.

Por lo expuesto, concluyo que corresponde **NO HACER LUGAR** al recurso de apelación interpuesto por **CITRUSVIL S.A., CUIT N° 30-61945825-3**, contra la Resolución N° D 106/20 de fecha 27/04/2020 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 940/950) conforme lo expuesto en los considerandos que anteceden.

Así voto.

El Dr. José Alberto León dijo:

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa.

El C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez dijo:

Que comparte el voto emitido por el Dr. Jorge E. Posse Ponessa.

Visto el resultado del precedente acuerdo,



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9709



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 Azucarera"

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

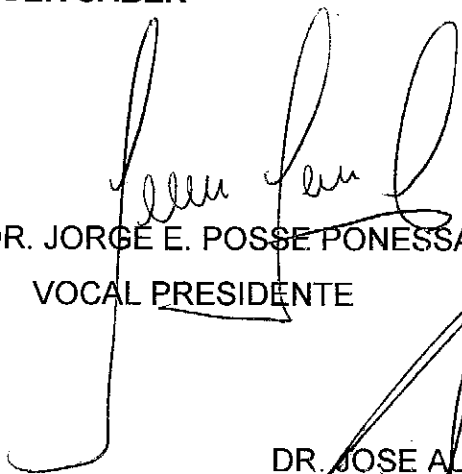
RESUELVE:

1. NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto por **CITRUSVIL S.A.**, **CUIT N° 30-61945825-3**, contra la Resolución N° D 106/20 de fecha 27/04/2020 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 940/950) y en consecuencia **CONFIRMAR** el Acta de Deuda N° A 607-2015, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención - confirmándose la misma según nueva planilla denominada "*Planilla Determinativa N° PD 607-2015 – Acta De Deuda N° A 607-2015 Etapa Impugnatoria*", conforme lo expuesto en los considerandos expuestos.

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

HACER SABER

A.L.D.



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


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