



GESTION
DE LA CALIDAD

RJ-9000-9760



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 Azucarera"

SENTENCIA N°: 185/2021

Expte. N°: 85/926/2020

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 23.... días del mes de JUNIO..... 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); Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado como "ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A. S/ RECURSO DE APELACION", Expte. Nro. 85/926/2020 - Ref. Expte. Nro. 8023/376/D/2015 (D.G.R.)".

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

Por ello,

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

I.- A fs. 01/09 del Expediente (T.F.A.) N° 85/926/2020 el contribuyente, a través de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 13/20 de la Dirección General de Rentas de fecha 30/01/2020 obrante a fs. 1346/1353 del Expediente (D.G.R.) N° 8023/376/D/2015. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A., C.U.I.T. N° 30-50119925-3, en contra del Acta de Deuda N° A 302-2015 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, Agente de Retención, confirmándose la misma según "PLANILLA DETERMINATIVA N° PD 302-2015 – ACTA DE DEUDA N° A 302-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA"; INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la citada planilla; y DECLARAR ABSTRACTO el tratamiento del descargo al sumario instruido N° M 302-2015.

II.- En su Recurso de Apelación interpuesto el día 28/02/2020, el presentante efectúa una síntesis de los argumentos expuestos por la Autoridad de Aplicación en la resolución que apela. A continuación, procede a desarrollar sus agravios. En primer término, la recurrente plantea la nulidad de la Resolución N° D 13/20. Al respecto, sostiene que en el caso no se ha dado la debida intervención a los responsables principales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Considera que

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



la D.G.R., en uso de sus facultades de verificación y fiscalización, debió haber realizado el correspondiente análisis de cumplimiento de las obligaciones fiscales de los contribuyentes que presuntamente debieron ser retenidos (el recurrente consigna erróneamente: “percibidos”).

Manifiesta que la circunstancia de que la firma responda solidariamente con los responsables principales, obliga al Organismo Fiscal a verificar el cumplimiento de las obligaciones fiscales de dichos contribuyentes en forma anterior al reclamo hacia la compañía, más aún cuando tales contribuyentes se encuentran debidamente identificados y detallados en el marco del ajuste practicado. No obstante ello, señala que la D.G.R. no controló el cumplimiento de las obligaciones tributarias de éstos y tampoco les dio intervención en el procedimiento determinativo que culminó con el dictado de la Resolución N° D 13/20. Por lo expresado, considera que la mencionada resolución debe ser dejada sin efecto por inconducente e ilegítima.

En este sentido, cita lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en los autos “Jose Farías e hijos S.R.L. vs Gobierno de la Provincia de Tucumán (D.G.R.) s/Nulidad/Revocación”, sentencia del 22.12.2008. Asimismo, hace referencia a lo resuelto por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en los autos “Bercovich S.A.C.I.F.I.A. c/Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación” y “Citibank N.A. c/Provincia de Tucumán s/Contencioso administrativo y repetición de pago”.

En segundo término, plantea la inconstitucionalidad del Régimen de Retención (el presentante erróneamente consigna: “Percepción”) establecido por la R.G. (D.G.R.) N° 23/02, en tanto el mismo viola el principio de reserva de ley y la prohibición de delegación legislativa, consagrados en el art. 3° de la Constitución de la provincia de Tucumán.

Destaca que el principio de reserva de ley es un principio liminar, expresado de modo amplio y general en el art. 19° de la Constitución Nacional, y de manera específica para la materia tributaria en el art. 17°. Conforme a tal principio, en materia tributaria, no se puede crear una obligación si no es por ley. Cita doctrina y jurisprudencia en este sentido.

En tercer lugar, el apelante alega la improcedencia de la determinación practicada por la Autoridad de Aplicación.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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

Señala que, mediante la resolución recurrida, la D.G.R. tachó de insuficiente la prueba documental acompañada a fin de probar la improcedencia del ajuste practicado, sin embargo, no indicó cuáles serían los medios idóneos que le permitirían a ACINDAR I.A.A.S.A. demostrar sus afirmaciones. Además, expresa que el Fisco local se encuentra en mejores condiciones que la recurrente para poder cotejar que los proveedores ajustados califican dentro de los supuestos indicados en la ley.

Sostiene que los ajustes practicados por la Administración no resultan procedentes en función a los siguientes argumentos:

a) Casos excluidos: considera que no corresponde realizar la retención respecto de los proveedores indicados en los Anexos 3 y 7, adjuntos a su escrito de impugnación, puesto que allí la firma individualizó el motivo de la exclusión en cada caso particular.

Manifiesta que, en relación a los proveedores indicados en el Anexo 4 que acompaña a su escrito impugnatorio, se trata de sujetos que realizan actividades que tienen un régimen especial en el marco del Convenio Multilateral de seguros, transporte e intermediación. Asegura que ninguno de los proveedores realizó actividad durante el período fiscal comprendido entre 01/2011 a 06/2012 inclusive en la provincia de Tucumán, por lo tanto, no había ingreso a atribuir y, en consecuencia, no era procedente realizar retención alguna. Agrega que, mediante Anexo 7 (adjunto a su impugnación) acompañó la documental respaldatoria de este planteo.

b) Casos de devolución de retenciones: destaca que el Organismo Fiscal insiste en considerar improcedente la deducción de las bases imponibles de diferencias en las retenciones devueltas al proveedor por no haberse aplicado el coeficiente unificado correspondiente. En este sentido, señala que la R.G. (D.G.R.) N° 23/02, sus modificatorias y complementarias, no disponen impedimento alguno a la devolución parcial de las retenciones en razón de un error involuntario en el cálculo de la misma y que no implica anulación de pago. Indica que la documentación respaldatoria fue aportada mediante Anexos 5 y 7 de la contestación al acta de deuda.

c) Inconsistencias en las bases imponibles ajustadas: expresa que, conforme lo previsto en la mencionada resolución general, la retención se realiza respecto del total del monto de la operación, excepto que se verifique concurrentemente

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO AMEZQUITA
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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 Azucarera"

que la entrega de bienes y/o la prestación o locación de servicios se realice fuera de la provincia de Tucumán, que se encuentre localizada fuera de la misma la jurisdicción sede del agente de retención y del contribuyente, y que éste último tenga declarada e incorporada la jurisdicción Tucumán en el formulario CM 01. Afirma que éste es el caso de la mayoría de las retenciones que realiza ACINDAR I.A.A.S.A. en virtud del régimen, en tanto se trata de sujetos radicados fuera de la jurisdicción de la provincia y la transacción también se realiza fuera de Tucumán.

Manifiesta que la D.G.R. no ha cuestionado que no se hayan reunido los requisitos para aplicar la retención de acuerdo al coeficiente de Tucumán.

En virtud de ello, considera que corresponde que el Organismo Fiscal aplique, en los casos en los que se verifican las circunstancias previstas en el segundo párrafo del art. 7° de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02, el coeficiente unificado declarado por el proveedor en el CM 05, al monto de la operación.

Además, destaca que la D.G.R. ha considerado el monto neto presunto que resulta de dividir el monto total de la orden de pago en 1,21. Así, señala que el Fisco sólo descuenta del monto de la misma el IVA de cada factura contenida en la orden de pago, sin considerar que existen otros conceptos que deben ser descontados como las percepciones de IVA y percepciones de impuestos provinciales, que sostiene no constituyen base imponible de la retención por ser ajenas al monto abonado como contraprestación del bien o servicio prestado por el proveedor. En consecuencia, entiende que la determinación realizada en este punto debe rechazarse por contradecir los propios términos del sistema de retención establecido por la Autoridad de Aplicación.

Como cuarto planteo afirma que, en subsidio, el impuesto fue ingresado por el contribuyente directo.

Al respecto, manifiesta que la obligación de retener de la firma, en su carácter de agente de retención, tiene fundamento en cuestiones de política recaudatoria, por cuanto resulta más fácil y eficaz para la efectiva recaudación el establecimiento de este tipo de responsables. Señala que, el agente de retención debe por mandato legal retener un importe y depositarlo a favor del Fisco. Dicha retención es un adelanto del impuesto que el contribuyente deberá pagar al vencimiento del período fiscal en cuestión.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-8000-3783



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 Azucarera"

Por lo indicado sostiene que, si el comprador realiza el pago sin retener monto alguno, al momento del ingreso del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, su proveedor no va a deducir monto alguno respecto de las retenciones no efectuadas. En consecuencia, el agente queda liberado de responsabilidad en tanto el sujeto pasible de la retención ingresó el impuesto que efectivamente le correspondía, en tiempo oportuno, sin computarse ninguna retención.

Asimismo, el presentante expresa que la D.G.R., en su carácter de órgano de aplicación de las facultades tributarias del Fisco provincial, se encuentra sujeta al deber de buscar conocer la verdad material de los hechos, la realidad económica de los contribuyentes, para determinar no sólo si ellos realizaron efectivamente el hecho imponible del impuesto que en cada caso se trate, sino también si existió alguna causal que enerve las pretensiones fiscales.

En este sentido y en relación a la prueba informativa producida durante la etapa impugnatoria consistente en oficios enviados a los proveedores de la firma, destaca que, pese que el sujeto oficiado "Rest Division Servicios S.A." declaró haber tomado a cuenta las retenciones realizadas por el agente, D.G.R. consideró que la planilla con el detalle de operaciones aportada por dicho sujeto no resultaba suficiente para constatar que tales operaciones fueron incluidas en su liquidación del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. Sin embargo, seguidamente reconoció que, a pesar de la mentada insuficiencia probatoria, constató que algunas retenciones fueron declaradas por ACINDAR I.A.A.S.A.

Manifiesta que similar criterio se siguió respecto a las respuestas brindadas por las empresas "Fluodinámica S.A.", "Tadeo Czerweny S.A.", "Llaquina S.A." e "Igarreta Máquinas S.A.". Agrega que, esta última compañía incluso expresó que no se tomó a cuenta retención alguna ni le fueron practicadas, sino que directamente ingresó el impuesto determinado por todas las operaciones asignadas a la jurisdicción Tucumán. No obstante ello, la consideración del Fisco fue similar a las anteriores.

Por lo expuesto, sostiene que, aun existiendo razonables motivos para revisar su criterio, la Autoridad de Aplicación prefirió tener por no probados los extremos alegados por el agente, prescindiendo así de la verdad fáctica subyacente.

A raíz de lo señalado en este punto, solicita se ordene nuevamente la producción de la prueba informativa ofrecida y producida por el agente en sede

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



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM450 9001:2015



administrativa, esta vez a fin de cumplir con los específicos criterios que exige el Organismo Fiscal.

Al respecto, destaca la relevancia de la prueba a producir, teniendo en cuenta que la D.G.R. mediante el acto que se impugna intenta determinar obligaciones al agente basadas en operaciones por las cuales ya fue abonado el tributo de una manera u otra, es por ello que considera que este Tribunal debe abrir la presente causa a prueba en busca de la verdad material de los hechos y a fin de poner en resguardo el principio de legalidad en materia tributaria y el derecho al debido proceso adjetivo de la firma.

En efecto, ofrece prueba documental mediante Anexos 1 y 2 adjuntos a su Recurso de Apelación, como así también prueba informativa consistente en oficios a ser remitidos a los proveedores especificados y respecto a los puntos detallados en su presentación.

Por todo lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se deje sin efecto la resolución apelada. Hace formal reserva del caso federal.

III.- A fs. 31/37 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, a través de sus apoderados, contesta traslado del recurso interpuesto por el apelante, conforme lo establecido en el art. 148° del C.T.P.

El Organismo Fiscal manifiesta que, si bien el apelante no plantea la prescripción para determinar y/o reclamar el impuesto correspondiente a cada posición, destaca que en el presente caso no media prescripción puesto que los términos para determinar y/o reclamar el impuesto correspondiente a cada posición, se computan desde el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada respectiva.

Señala que, en el caso, el vencimiento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a la obligación tributaria 01/2011, la más antigua de las determinadas, se produjo en fecha 14/02/2011. Conforme a ello, el cómputo del término de prescripción para la citada obligación comenzó a correr a partir del 15/02/2011. En este sentido, expresa que si se cuentan cinco (5) años desde la mencionada fecha, la prescripción de la misma operaría el 14/02/2016, razón por la cual los períodos reclamados no se encuentran prescriptos al día de la notificación del acta de deuda en tratamiento, hecho éste que ocurrió el 16/12/2015.



GESTION
DE LA CALIDAD



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

RI-0000-3769



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

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

Indica que, siendo que el acta de deuda fue notificada el día 16/12/2015, los términos de prescripción que se encontraban corriendo se suspendieron por el lapso de seis meses, conforme surge del art. 2541° del Código Civil y Comercial (vigente al momento de notificarse el Acta de Deuda), y conforme la doctrina vigente de la Excm. Corte Suprema de Justicia de la provincia, expuesta en el fallo "Diosquez" entre otros. En virtud de dicha suspensión, el plazo de prescripción de cinco años, relativo a la obligación fiscal 01/2011, se extendió hasta la medianoche del 14/08/2016.

No obstante ello, señala que el día 28/07/2016 la D.G.R. inició demanda de embargo preventivo (Expte. Jud. N° 3708/16) que tramita por el Juzgado de Cobros y Apremios de la II Nominación, de esta jurisdicción, por los períodos incluidos en el Certificado de Deuda N° 179/2015, conforme consta a fs. 1317/1319 de autos. Dicha demanda interrumpió en tiempo oportuno los plazos de prescripción que se encontraban corriendo, en los términos del Código Civil y Comercial. Por lo expresado, afirma que la acción de la D.G.R. para reclamar la posición determinada en el Acta de Deuda N° A 302-2015 no se encuentra prescripta.

Asimismo, en virtud de la mencionada interrupción, asegura que no resulta de aplicación la condonación de oficio prevista en la Ley N° 9013.

Aclarado lo anterior, procede a analizar los agravios expresados por el apelante.

En efecto, respecto al planteo sobre nulidad de la Resolución (D.G.R.) N° D 13/20, manifiesta que yerra el presentante al indicar que no se dio intervención a los contribuyentes principales de la relación jurídico tributaria en la instancia impugnatoria, atento a que fue iniciado el proceso de apertura a prueba, habiéndose diligenciado, producido y analizado la prueba informativa y pericial contable, practicando los ajustes técnicos que resultaron procedentes, inclusive aquellos ajustes por aplicación del art. 7°, 2° párrafo, de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02, conforme la información obrante en el sistema informático de la D.G.R.

Destaca que, de la lectura de la resolución apelada y del análisis de las constancias obrantes en autos, se advierte que el Fisco evaluó la documentación arrimada por el agente en la instancia impugnatoria lo que resultó insuficiente, y en guarda de su derecho de defensa, se autorizó a ACINDAR I.A.A.S.A. a dar inicio al proceso de apertura a prueba conforme las ofrecidas en su escrito impugnatorio, y a la documentación necesaria y suficiente que permitiera verificar

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-0789



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"

los planteos increpados respecto de los sujetos pasibles incluidos en la determinación. Resalta que de dicho proceso resultó que, por los contribuyentes a los que integró al procedimiento, que no acreditó la vinculación de las operaciones con las órdenes de pago incluidas en la determinación de oficio atacada, como así tampoco con las facturas de ventas que dieron origen a dichos pago. En virtud de lo expresado, la Autoridad de Aplicación considera que el agente no queda liberado de su responsabilidad respecto de las operaciones contenidas en la determinación, resultando falsa su expresión respecto a la falta de integración de la relación jurídico tributaria, cuando con la apertura a prueba y conforme lo explica la resolución en crisis, este procedimiento fue efectuado.

Asimismo, en relación a la solidaridad de los agentes de retención que omitieron actuar como tales o lo hicieron en forma deficiente, en lo que respecta a la carga probatoria, considera de aplicación el criterio que surge de la sentencia de fecha 08/10/2019, dictada por la Corte Suprema de Justicia de la provincia en la causa "Compañía Bioenergética La Florida S.A. s/Concurso Preventivo (Inc. Revisión P.P. La Concursada contra Crédito de la D.G.R.), Expte. N° C 1471/13-19).

Por su parte, respecto a la información obrante en los estados de cuenta de cada uno de los sujetos pasibles de retención, concluye que si bien a partir de ello se podría conocer si el contribuyente directo presentó o no la declaración jurada y si canceló o no el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, no permitiría conocer en forma cierta que la operación incluida en la determinación de oficio se encuentra vinculada con las facturas que forman parte de la base imponible del impuesto y por ende que el gravamen se encuentra cancelado. Remarca que los estados de cuenta poseen información global respecto de las bases imponibles, alícuotas, impuestos determinados, pagos a cuenta del mismo, entre otros, sin embargo, no posee información respecto a la conformación de la base imponible declarada por el contribuyente directo.

Manifiesta que, en el supuesto caso de existir una verificación impositiva al sujeto pasible de retención tampoco el Fisco lograría constatar por las operaciones incluidas en la determinación (órdenes de pago) cuál fue la factura de venta emitida y si la misma se consideró en la declaración jurada del impuesto de éste contribuyente ya que no se conoce la vinculación existente entre la orden de pago y la factura emitida, hecho conocido sólo por el agente.



GESTION DE LA CALIDAD

RI-4000-9709



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"

En virtud de lo expresado, entiende que no le asiste razón al apelante en relación al planteo efectuado.

Por su parte, respecto al agravio mediante el cual alega la inconstitucionalidad del régimen de retención establecido por la Resolución (D.G.R.) N° 23/02, sus modificatorias y complementarias, por considerar que el mismo atentaría contra el principio de reserva de ley y la prohibición de delegación legislativa consagrados por el art. 3° de la Constitución provincial, destaca que, en el control de constitucionalidad de las leyes, nuestro país se enrola dentro del sistema jurisdiccional el que debe ser realizado por tribunales dependientes del Poder Judicial.

En este sentido, señala que la dilucidación de un extremo de tal gravedad, como es la inconstitucionalidad de una ley, no puede estar a cargo de un órgano administrativo de carácter sublegal como lo es la D.G.R., en consecuencia, considera que el planteo del agente resulta inadmisibles por no ser ésta la instancia idónea y adecuada para su consideración.

Sin perjuicio de lo manifestado, destaca que los elementos estructurales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y del régimen de retención cuestionado se encuentran delineados por la ley, toda vez que el art. 32° del C.T.P. define claramente al agente de retención, con lo cual se respeta fielmente el principio de legalidad.

Destaca que la Autoridad Administrativa tiene potestad para designar a los agentes de retención, en virtud de una disposición expresa que así lo establece, atendiendo a razones de oportunidad, mérito y conveniencia en la política de recaudación tributaria, en aras de una mejor recaudación impositiva y sin que ello altere la estructura del tributo, de manera que el obrar de la misma no es pasible de objeción alguna. Cita en este sentido, lo expresado por la Corte Suprema de Justicia de Tucumán en fallo del 01/08/2018 dictado en los autos "Tecotex S.A.C.I.F.I.A. c/Provincia de Tucumán – D.G.R. s/Inconstitucionalidad", Expte. N° 719/13.

En virtud de lo manifestado, sostiene que no existe alteración de los elementos esenciales y estructurales del impuesto que justifique invalidar ni tachar de inconstitucional al régimen referido.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

DR. JORGE GUSTAVO TIMENEZ
VOCA
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-0000-8769



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
Industria Azucarera

En lo atinente al planteo del presentante alegando la improcedencia de la determinación practicada, se remite a lo expresado en los fundamentos de la resolución cuestionada.

Al respecto, destaca que en la instancia impugnatoria ACINDAR I.A.A.S.A. adjuntó un soporte magnético (CD) obrante a fs. 167 (Anexo 2 a 5) sin ningún tipo de respaldo documental de la información allí contenida, como tampoco explicó e identificó acabadamente cuáles son las operaciones que contendrían errores. Advierte que tal insuficiencia documental contradice lo dispuesto por los artículos 98° y 120° del C.T.P, los cuales transcribe.

Considera que la apelante pretendió desvirtuar la documentación base de la determinación de oficio practicada sin aportar ni ofrecer prueba pericial informática y sin explicar cuáles son las causas de los supuestos "errores involuntarios", lo cual coloca a la D.G.R. en un estado de indefensión.

Por lo expresado, ratifica la información sobre la que se basa la determinación atacada, la cual fue aportada por el mismo impugnante según consta en Acta de Deuda N° A 302-2015, y fue validada por el equipo fiscalizador conforme las facultades conferidas por los artículos 9°, 10° y concordantes del C.T.P.

En relación a los casos específicos que plantea el recurrente, señala lo siguiente:

a) Excluidos: respecto de los proveedores indicados en los Anexos 3 y 7 adjuntos al escrito impugnatorio de la firma, D.G.R. considera ajustado a derecho el análisis efectuado en la Resolución N° D 13/20.

Así, sobre el Anexo 3.A, vinculado con la exclusión del sujeto "Generación Mediterránea S.A." conforme art. 8° a) de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02, ratifica que no resulta un sujeto que preste servicio público, registrando inscripción como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Régimen de Convenio Multilateral en ésta jurisdicción.

En referencia al Anexo 3.b, vinculado con la exclusión de las operaciones inferiores al mínimo establecido en art. 8° b) de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02, sus modificatorias y complementarias, ratifica que lo planteado no se ajusta a derecho. Aclara que, al practicar la determinación de oficio atacada, ya se habían excluido las operaciones de pago inferiores al mínimo.

Respecto del Anexo 3.c, relacionado con la exclusión de sujetos que tienen constancia de no retención, sostiene que el argumento es improcedente puesto que, en la determinación de oficio, ya se había considerado la exclusión de los



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-6000-9769



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



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

sujetos denunciados según lo establecido por el art. 8 c) de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02, sus modificatorias y complementarias.

En consecuencia, afirma que no surgen ajustes técnicos a realizar por estos conceptos.

Asimismo, en relación a los proveedores detallados en el Anexo 4 que acompañó a su impugnación, los cuales ejercen actividades que poseen un régimen especial en el marco de Convenio Multilateral, reitera el análisis efectuado en la instancia impugnatoria tanto del mencionado anexo como del informe del perito actuante, refiriéndose al erróneo encuadre en la normativa aplicable de dichos proveedores por parte del perito, así como a la insuficiencia documental aportada en la etapa impugnatoria. Destaca que en esta instancia tampoco aporta nueva prueba o amplía la aportada, y señala que al respecto el apelante sólo se limita a decir que no había ingreso a atribuir, por lo que no procedía realizar retención alguna.

Por lo dicho, manifiesta que no surgen ajustes técnicos en esta instancia por el argumento planteado.

b) Casos en los que correspondía la devolución de las retenciones: indica que este planteo fue tratado en el acto resolutorio que apela el agente, resultando un planteo no ajustado a derecho. Agrega que la prueba ofrecida en la instancia impugnatoria como Anexo 5 y 7 fue analizada debidamente, por lo que expresa que no surgen ajustes técnicos en esta instancia.

c) Afirmación del apelante respecto a la falta de aplicación por parte del Fisco de lo dispuesto en el art. 7°, 2° párrafo de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02: Al respecto señala que lo alegado ya fue tratado en la etapa impugnatoria, a lo cual se remite y de lo que resulta que la Autoridad de Aplicación sí aplicó lo dispuesto por el citado artículo conforme a la información obrante en su sistema informático practicando los ajustes pertinentes, atento a ello sostiene que no le asiste razón al apelante en relación a este punto.

Asimismo, destaca que en la determinación practicada se consideraron las bases netas sujetas a retención determinadas en forma presunta porque el agente no aportó el neto de las órdenes de pago, el cual fue solicitado durante la inspección.

Finalmente, se refiere a la prueba ofrecida por el apelante en esta instancia. En este sentido, señala que la prueba documental fue debidamente analizada,

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera

mientras que la prueba informativa ofrecida mediante incisos "(i) y (ii)" y los apartados "a) al d)" constituyen una prueba nueva, encuadrándose en lo dispuesto por el art. 134° del C.T.P., razón por la cual considera que corresponde no hacer lugar a la misma.

Asimismo, remarca que tanto la prueba documental aportada en la etapa impugnatoria como la informativa y pericial contable producida fue debidamente analizada en la resolución que en esta instancia se recurre.

No obstante lo expuesto, aclara que el apelante aún en esta instancia continúa sin informar la debida vinculación entre las órdenes de pago incluidas en la determinación de oficio cuestionada y las facturas de ventas emitidas por los contribuyentes directos del tributo que originan las mismas, elemento insustituible a fin de proceder al análisis de la responsabilidad solidaria del agente de retención.

Por todo lo expuesto, el Organismo Fiscal concluye que no corresponde efectuar en esta instancia ajuste alguno de la deuda reclamada, por lo que solicita desestimar la apelación interpuesta por la firma ACINDAR I.A.A.S.A. Ofrece prueba instrumental y hace reserva del caso federal.

IV.- A fs. 44/46 del Expediente N° 85/926/2020 obra sentencia interlocutoria N° 393/2020 de fecha 29/12/2020 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución N° D 13/20 emitida por la D.G.R. y se dispone la apertura a prueba de la causa. En efecto, se resolvió tener presente para definitiva la prueba documental ofrecida, mientras que se aceptó la producción de la prueba informativa ofrecida mediante los incisos "(i)" y "(ii)" del recurso presentado, ordenándose, en consecuencia, librar los oficios requeridos en el modo en que fueron propuestos; por su parte, en lo atinente a la prueba informativa especificada mediante los incisos "a)", "b)", "c)" y "d)" de su recurso, la misma fue rechazada a raíz de lo dispuesto en el tercer párrafo del art. 134° del C.T.P. Respecto a la prueba instrumental ofrecida por D.G.R., se dispuso tener presente para definitiva. Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.

A fs. 50, con fecha 17/03/21 el apelante solicita se otorgue una prórroga respecto del plazo del período probatorio establecido originalmente a los efectos de poder contar con la respuesta de los oficios librados en la causa. Dicha prórroga fue otorgada conforme surge a fs. 54 de autos, extendiendo por 15 días el



vencimiento del plazo del período probatorio a contar desde la fecha de la última notificación.

A fs. 74 del mismo expediente, con fecha 19/05/21 se deja constancia que, abierta la causa a prueba, ACINDAR I.A.A.S.A. produjo parcialmente la prueba informativa ofrecida, encontrándose vencido al día de la fecha el plazo probatorio. Asimismo, se dispuso pasen los autos a despacho para resolver.

V.- 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, cabe resolver si la Resolución N° D 13/20 de fecha 30/01/20, resulta ajustada a derecho.

De la lectura del expediente bajo análisis, se observa que las presentes actuaciones se inician con un proceso de fiscalización llevado a cabo por el Organismo Fiscal provincial en relación al desenvolvimiento de la firma ACINDAR I.A.A.S.A. en su carácter de agente de retención.

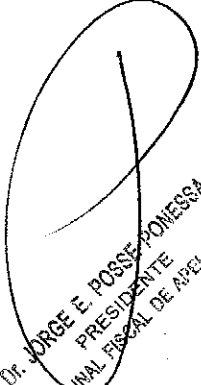
A raíz de dicho proceso de verificación, la D.G.R. determinó diferencias de impuesto a ingresar a favor del Fisco por los períodos 01 a 12/2011 y 01 a 06/2012, las cuales se encuentran plasmadas en Acta de Deuda N° A 302/2015 obrante a fs. 128/135 del expediente administrativo, conforme "PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N°: A 302-2015".

A fs. 138/151 el apelante presentó impugnación, asimismo adjuntó prueba documental, ofreció prueba informativa consistente en oficios a ser remitidos a los proveedores involucrados en la determinación de oficio y ofreció prueba pericial contable.

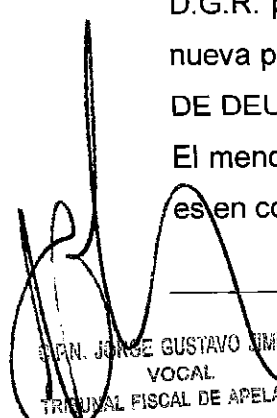
Conforme consta a fs. 790, la Autoridad de Aplicación dispuso la apertura a prueba de la causa, receptando la prueba documental aportada por el agente y ordenando la producción de la prueba informativa y pericial contable ofrecidas.

En efecto, ACINDAR I.A.A.S.A. produjo la prueba ofrecida, y a partir de su análisis como así también del escrito impugnatorio interpuesto, con fecha 30/01/20, la D.G.R. procedió a dictar la Resolución N° D 13/20, confeccionando a su vez una nueva planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 302-2015 ACTA DE DEUDA N°: A 302-2015 – ETAPA IMPUGNATORIA"

El mencionado acto administrativo fue notificado a la firma con fecha 05/02/20, y es en contra de dicha resolución que el agente interpone su recurso de apelación.


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


Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION


Sr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD
FD-9009-8708



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM 450 8031:2015



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

2021 Año del Bicentenario de la fundación de la
Industria Azucarera

Bajo este marco, corresponde expedirse respecto a los planteos expresados por el presentante en dicho recurso.

En efecto, el apelante comienza por agravarse respecto a la falta de integración de la relación jurídica tributaria al no darse participación en el procedimiento al contribuyente obligado principal.

En relación a este planteo, cabe manifestar que esta relación jurídico tributaria a la que se refiere 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 a los cuales la ley coloca a su lado pero sin excluir de la relación tributaria al contribuyente. Es decir, estos terceros si bien son ajenos al hecho imponible, se encuentran obligados al pago del tributo en virtud de una disposición legal. La coexistencia entre el contribuyente y los terceros, 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 por la totalidad de la deuda; de allí la razón por la que no es necesario una primera determinación de la obligación fiscal al deudor principal.

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 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:

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 la solidaridad están contemplados en el art. 25° del C.T.P. en los siguientes términos: *"(...) 1. La obligación puede ser exigida total o*



GESTION
DE LA CALIDAD

RJ-3000-3789



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"

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 cual, el carácter solidario de la obligación del agente que incumple con el deber de retener, da por tierra la pretensión de que la administración debe determinar previamente las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal y controlar la falta de regularización por parte de aquel.

Sin embargo, asiste razón a la postura del apelante en el momento que sostiene que si el contribuyente principal ingresó el tributo, el agente se libera de su obligación solidaria, pues 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:

- 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. ya que 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 I.V.A. Ventas de los contribuyentes conformando así la base imponible del impuesto.

En este sentido, es preciso destacar lo sostenido por la jurisprudencia al respecto. En efecto, la C.S.J.N. en los autos "Cintafon S.R.L. s/ Recurso de Apelación" (Sentencia del 03/04/1986 ; Fallos 308:442) resolvió: *"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"*.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Por su parte, en cuanto a la carga probatoria, el máximo Tribunal de la provincia 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).*

A lo citado, agrego que en virtud del art. 121° del C.T.P.: *“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.”*

En el caso de autos, el agente considera que le resulta de aplicación lo resuelto en los fallos “Bercovich” y “José Farías e Hijos”, donde este Tribunal ha resuelto que debido a la complejidad probatoria que se presenta en el Régimen de Percepción -R.G. (D.G.R.) N° 86/00-, el agente puede liberarse de su responsabilidad si demuestra que el obligado principal ha presentado y pagado las declaraciones juradas correspondientes. Esta situación no es la que se presenta para ACINDAR I.A.A.S.A. ya que lo que se determina son inconsistencias o incumplimientos al Régimen de Retención del impuesto sobre los Ingresos Brutos, R.G. (D.G.R.) N° 23/02.

En conclusión, considero que pesa en cabeza del agente la responsabilidad de acreditar dicho extremo sin posibilidad de trasladarlo a la Autoridad de Aplicación, quien si bien puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas presentadas por los sujetos pasibles del impuesto, 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, información de la que carecen los sistemas de la D.G.R, tal como se expresó anteriormente. Por lo cual, el incumplimiento de dicha carga acarreará indefectiblemente la efectivización de su responsabilidad solidaria originada en la omisión de retener el tributo.



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9800-9768



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"

Asimismo, cabe destacar que, en el caso bajo estudio, y conforme se expresó en párrafos precedentes, durante la etapa impugnatoria, el Organismo Fiscal ordenó la producción de la prueba informativa y pericial contable ofrecida por el agente en su escrito impugnatorio. En efecto, la prueba informativa consistía en oficiar a los proveedores de la compañía a los fines de informar si ingresaron los importes correspondientes al Impuesto sobre los Ingresos Brutos ante la jurisdicción Tucumán y si se tomaron alguna retención de ACINDAR I.A.A.S.A. por los períodos comprendidos en la determinación cuestionada.

En consecuencia, la firma confeccionó y diligenció nueve oficios, obteniendo respuesta de cinco de ellos. No obstante lo expresado, a partir de su análisis, la D.G.R. consideró que de las referidas contestaciones no se logra acreditar que el obligado principal ingresó el impuesto en su justa medida, postura que comparto atento a que no demuestran que las operaciones incluidas en la determinación de oficio atacada hayan estado contenidas en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los contribuyentes principales, ni que los mismos hayan cancelado el tributo resultante.

Por lo dicho, considero que no procede la pretendida nulidad de la resolución apelada bajo el argumento que no se habría dado participación en el procedimiento determinativo a los proveedores de la firma ni verificado que hubiesen ingresado el Impuesto sobre los ingresos brutos en su justa medida, dado que no se verifica en los hechos tal vicio en el procedimiento, contrariamente a lo alegado por el presentante.

Continuando con el tratamiento de los agravios expuestos por el recurrente, corresponde expedirse respecto al planteo mediante el cual solicita se declare la inconstitucionalidad del régimen de retención establecido por la R.G. (D.G.R.) N° 23/02.

Al respecto, es preciso destacar lo previsto en el art. 161° del C.T.P.: *"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 haya declarado la inconstitucionalidad de dicha norma"*.

Cabe remarcar que, en el sistema constitucional argentino, las sentencias que dictan los jueces carecen- en principio- de efecto *"erga omnes"*, es decir, sus

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

C.P.A. GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



Sistema de Gestión de la Calidad
Certificado por IRAM
Norma IRAM-190 9001:2015



alcances se circunscriben al caso concreto sobre el cual han recaído y no obligan sino en las causas para las cuales se han dictado.

La declaración de inconstitucionalidad de las normas legales es una atribución del Poder Judicial y los cambios en la plataforma fáctica y jurídica de los casos, aun cuando fuesen mínimos, no autorizan al Poder Ejecutivo a extender los efectos del precedente judicial.

Al respecto la jurisprudencia señala que *"el control sobre la constitucionalidad de las normas se caracteriza por ser judicial, porque se trata de una facultad exclusiva y excluyente del Poder Judicial de la que no participan los restantes poderes; difuminado, ya que es ejercido indistintamente por todos los Magistrados y Tribunales que integran el Poder Judicial, quienes se encuentran habilitados para juzgar sobre la constitucionalidad de las leyes y demás normas generales que resulten aplicables al asunto donde intervienen (Cfr. Art 122 de la Constitución local); y concreto en cuanto solo procede ante un caso o causa judicial respecto del cual, exclusivamente surtirá efecto la eventual declaración de inconstitucionalidad (cfr. Art 24 in fine de la Carta Magna tucumana)"*- HONEY & SUGAR S.R.L. C/ PROVINCIA DE TUCUMAN- DGR S/ INCONSTITUCIONALIDAD" Sentencia N° 97, 18.02.2018, Exma. Cámara Contencioso Administrativo Sala I.

Por lo expuesto, el planteo efectuado por el agente en este sentido resulta improcedente.

En lo atinente a la supuesta violación del principio de reserva de ley, cabe aclarar que es el propio Código Tributario provincial el que instituye mediante lo previsto en su artículo 32° la figura del agente de retención, otorgando a su vez a la D.G.R. la potestad para designar a los sujetos que deberán actuar como tales. En consecuencia, no se evidencia en el caso el perjuicio alegado por el presentante.

Aclarado lo anterior, corresponde analizar los agravios específicos expresados por el apelante respecto a la determinación practicada por D.G.R.:

- Casos en los que el agente considera corresponde la exclusión de la retención reclamada:

Al respecto, cabe señalar que la R.G. (D.G.R.) N° 23/02, mediante su artículo 8°, especifica las situaciones en las cuales los agentes de retención quedan exceptuados de actuar en carácter de tales. Así, dicha normativa, conforme su texto vigente durante los períodos examinados, contempla la exclusión de



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
Industria Azucarera"

retención cuando los agentes *"a)(...) realicen pagos de servicios públicos de provisión: agua, gas, electricidad y teléfono"*. En el caso, ACINDAR I.A.A.S.A entiende que las operaciones concertadas con el sujeto "Generación Mediterránea S.A." se encuentran excluidas de retención y como prueba de ello sólo se remite a lo expuesto en el Anexo 3.A, aportado como prueba en su escrito impugnatorio, contenido en soporte magnético (CD) de fs. 167 de autos, mediante el cual no logra justificar su argumento teniendo en cuenta que en el mismo sólo indica que dicho sujeto es un proveedor de energía sin aportar ninguna prueba concreta que avale que "Generación Mediterránea S.A." sea un prestador de servicios públicos como lo requiere la normativa citada. Asimismo, de acuerdo a lo manifestado por el Organismo Fiscal, el sujeto en cuestión se encuentra inscripto en la jurisdicción Tucumán, a través del Régimen de Convenio Multilateral y no está exenta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En consecuencia, ante la insuficiencia probatoria por parte del agente, no corresponde efectuar nuevos ajustes a partir de este planteo.

La compañía afirma que tampoco correspondía retener a los sujetos detallados en Anexo 3.B, contenido en soporte magnético (CD) de fs. 167, dado que los importes allí expuestos encuadran en lo previsto en el art. 8º, inciso b) de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02. En relación a este planteo, cabe recordar que la mencionada normativa, de acuerdo a su texto vigente a los períodos en cuestión, prevé que procede la exclusión de actuar como agente de retención cuando *"b) (...) realicen pagos inferiores a la suma de pesos cuatrocientos (\$400), en los términos del primer párrafo del art. 7",* referido a pagos efectuados hasta el 31/07/2011 y *"mil (\$1000), en los términos del primer párrafo del art. 7",* referido a pagos realizados a partir del 01/08/2011. En el caso, se verifica que el agente incurre en una malinterpretación de la norma, dado que en el anexo antes aludido incluye "diferencias reclamadas" cuando la norma se refiere a "pagos" inferiores a los importes especificados. Conforme a lo expresado, tampoco proceden ajustes en relación a este punto.

Del mismo modo, el agente considera que no corresponde practicar determinación respecto a las operaciones llevadas a cabo con los sujetos "Air Liquide Argentina S.A." y "Servicios Compass de Argentina", ello por considerar aplicable lo previsto en el inciso c) del art. 8º de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02 el cual, conforme su texto vigente durante los períodos analizados, dispone que no

JORGE E. POSSE POMEZIA
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



GESTION
DE LA CALIDAD

RJ-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
Industria Azucarera"

procede la retención "(...) cuando el contribuyente presente constancia de no retención prevista en el art. 9". En relación a lo solicitado, se verifica que el apelante sólo adjuntó como prueba documental los formularios CM 05 correspondientes a los períodos anuales 2009 y 2011 y el acuse de presentación de esta última declaración jurada respecto del sujeto "Air Liquide Argentina S.A." y los formularios CM 05 relativos a los períodos anuales 2009, 2010, 2011 y 2012, junto a los acuses de presentación de las declaraciones juradas 2009, 2010 y 2012 respecto del contribuyente "Servicios Compass de Argentina". Por su parte, mediante Anexo 3.c, contenido en soporte magnético (CD) de fs. 167, sólo individualiza a los mencionados sujetos.

No obstante lo señalado, consta en el Listado de operaciones obrante en soporte óptico (CD) a fs. 1321 de autos que la Autoridad de Aplicación no determinó diferencias a ingresar en relación a los períodos en los cuales tales sujetos poseían constancia de no retención vigente.

En función a lo indicado, tampoco procede practicar ajustes en lo atinente a este punto.

Por su parte, en el caso de los proveedores individualizados mediante Anexo 4 del CD obrante a fs. 167, ACINDAR I.A.A.S.A. sostiene que los mencionados sujetos llevan a cabo actividades que se encuentran comprendidas en los Regímenes especiales de Convenio Multilateral y que ninguno de ellos realizó actividad durante los períodos bajo análisis en la provincia de Tucumán, infiriendo en consecuencia que no había ingreso a atribuir a esta provincia y por lo tanto no correspondía practicar la retención que se reclama. Al respecto cabe manifestar que, del Listado de operaciones obrante a fs. 1321 antes referenciado, se corrobora que sólo subsisten diferencias a ingresar respecto a los sujetos "Coco Mario", "Medife Asociación Civil", "CDSA S.A." y "TNT Argentina S.A."

En efecto, de acuerdo a lo expresado por el agente, el sujeto "Coco Mario" y "CDSA S.A." realizan actividades de intermediación, por su parte "Medife Asociación Civil" ejerce actividades de seguro mientras que el contribuyente "TNT Argentina S.A." realiza actividades de transporte. Por su parte, conforme surge del mencionado Listado de operaciones, estos cuatro proveedores poseen alta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en la jurisdicción Tucumán.

En relación a este punto, resulta pertinente considerar lo dispuesto por la normativa aplicable, particularmente en relación al cálculo de la retención en el



caso que las actividades realizadas por los sujetos pasibles de retención se encuentren comprendidas en los regímenes especiales previstos en la Ley de Convenio Multilateral. En efecto, resulta de aplicación lo dispuesto en el anexo II de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02 conforme su texto vigente por los períodos bajo tratamiento. Así, al referirse al porcentaje de la retención, dicha norma en el punto 2) inciso iii) establecía: *"Para contribuyentes de Convenio Multilateral inscriptos en esta jurisdicción o con alta en la misma: (...) iii) Régimen especial (arts. 6 al 13) dos coma cinco por ciento (2,5%) sobre el importe establecido en el primer párrafo del art. 7 del presente régimen y **en función de la proporción de base imponible que de acuerdo a las normas del Convenio Multilateral le corresponde a esta jurisdicción**".* (El destacado me pertenece).

De acuerdo a lo señalado, a los fines de calcular el importe correspondiente a la retención es necesario previamente determinar la base imponible del tributo considerando lo normado específicamente por la Ley de Convenio Multilateral. Así, la ley referida mediante su art. 7° regula el mecanismo de atribución de los ingresos para los sujetos que ejercen actividades de seguros, mediante su art. 9° regula la distribución de ingresos cuando se trata de actividades de transporte de pasajeros o cargas, mientras que a través de su art. 11° establece el mecanismo de atribución de ingresos para los sujetos que realizan actividades de intermediación.

En este punto, corresponde destacar que durante la etapa impugnatoria, ACINDAR I.A.A.S.A. aportó prueba pericial contable en la que la perito actuante analizó lo planteado por el agente en este agravio, verificándose que incurre en un error dado que en planilla adjunta a su informe pericial, obrante a fs. 949 del expediente administrativo, la perito expresa que en el caso resulta de aplicación lo previsto por el art. 7° segundo párrafo de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02, cuando ello es incorrecto teniendo en cuenta que dicha norma sólo es aplicable a los contribuyentes comprendidos en el Régimen General del Convenio Multilateral.

Por lo expuesto y teniendo en cuenta que no obra en expediente prueba documental suficiente que permita establecer con precisión las bases imponibles correspondientes a cada caso particular, tampoco corresponde efectuar ajustes a la determinación practicada por la Autoridad de Aplicación.

- Casos en los que el agente considera correspondía la devolución de las retenciones practicadas:

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



A partir del análisis de la determinación cuestionada, se verifica que el Organismo Fiscal determinó diferencias a ingresar en favor del Fisco por considerar improcedente la deducción de aquellas retenciones que el agente sostiene realizó en exceso por no haberse aplicado el coeficiente unificado que correspondía. Como prueba de lo manifestado, se remite a lo expuesto en los anexos 5 y 7 adjuntos a su contestación del Acta de Deuda N° A 302-2015.

En relación a lo planteado en este punto, resulta pertinente tener en cuenta lo previsto en el art. 9° de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02, conforme su texto vigente durante los períodos bajo estudio. Dicha norma disponía: *“El monto efectivamente retenido tendrá para los contribuyentes el carácter de impuesto ingresado, debiendo computarse como pago a cuenta en el anticipo correspondiente al mes en que se produjo la retención. Dicho cómputo sólo podrá efectivizarse cuando el sujeto pasible de retención se encontrare inscripto en el impuesto sobre los ingresos brutos en la provincia de Tucumán, o con alta en la jurisdicción Tucumán, al momento de practicarse la referida retención, caso contrario la retención sufrida no podrá deducirse del gravamen que en definitiva deba ingresar”*.

En virtud de lo expresado, surge claro que las retenciones efectivamente realizadas por el agente revisten el carácter de impuesto ingresado y podrán ser computadas como pago a cuenta del tributo; bajo las condiciones previstas en la norma.

Del análisis del Anexo 5 obrante en soporte óptico (CD) de fs. 167 de autos, se constata que las devoluciones cuestionadas tienen origen en operaciones llevadas a cabo por el agente con el sujeto “Tadeo Czerweny S.A.”. Mediante el mencionado anexo el presentante expone que las retenciones practicadas en forma errónea fueron declaradas en el período 01/2011 y se corresponden con tres pagos efectuados por ACINDAR I.A.A.S.A., conforme se detalla a continuación:

- Retención practicada de \$3.249,12 por pago realizado el día 20/01/2011.
- Retención practicada de \$4.202,04 por pago realizado el día 25/01/2011.
- Retención practicada de \$1.121,18 por pago realizado el día 27/01/2011.

En dicho anexo también detalla que las retenciones devueltas al proveedor, a saber:



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9768



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



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

- Retención devuelta de \$3.182,19 relacionada con el pago de fecha 20/01/2011.
- Retención devuelta de \$4.115,48 relacionada con el pago fecha 25/01/2011.
- Retención devuelta de \$1.098,08 relacionada con el pago de fecha 27/01/2011.

Como consecuencia de ello, remarca que los importes correctos de retención en cada caso se corresponden con el siguiente detalle:

- Retención correcta de \$66,93 respecto del pago de fecha 20/01/2011.
- Retención correcta de \$86,56 respecto del pago de fecha 25/01/2011.
- Retención correcta de \$23,10 respecto del pago de fecha 27/01/2011.

Por su parte, cabe señalar que, en la presente instancia se dispuso la apertura a prueba de la causa conforme lo solicitado por el agente, la cual fue parcialmente producida. La mencionada prueba consistía en oficiar a los proveedores detallados en el recurso presentado, obteniendo sólo respuesta del sujeto "Tadeo Czerweny S.A." (fs. 58/73 del Expediente N° 85/926/2020). A través de la referida contestación, el obligado principal indica que las retenciones devueltas por ACINDAR I.A.A.S.A. durante los períodos analizados en estas actuaciones, fueron de \$8.497,61 conforme recibo N° 2141 cuya copia simple obra a fs.62 del expediente de cabecera; y de \$176,59 conforme recibo N° 2248 cuya copia simple consta a fs. 64 del mismo expediente. Del detalle de tales comprobantes se verifica que las sumas devueltas por el agente comprenden la totalidad de la retención originalmente practicada por el pago de fecha 20/01/2011, como así también la totalidad de las retenciones efectuadas respecto de los pagos de fecha 25/01/2011 y 27/01/2011, las cuales ascendían a \$3.249,12; \$4.202,04 y \$1.121,18 respectivamente.

De lo expresado se desprende una contradicción entre lo manifestado por el agente en el Anexo 5 que adjuntó durante la etapa impugnatoria y la información resultante de la producción de la prueba informativa ofrecida en la presente instancia, ello en virtud de que mediante Anexo 5 indicó específicamente que las retenciones correctas en cada caso fueron de \$66,93; \$86,56 y \$23,10; cuya suma total asciende al importe de \$176,59; mientras que de los recibos aportados junto a la contestación del oficio remitido a "Tadeo Czerweny S.A." se constata que el agente también devolvió dicho importe al mencionado proveedor.

(Signature)
Dr. JORGE E. POSSE POMESSA
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

(Signature)
Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

(Signature)
Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI 9000-8709



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 Azucarera"

En consecuencia, se verifica que el agente habría devuelto la totalidad de las retenciones correspondientes a los pagos de fechas 20/01/2011, 25/01/2011 y 27/01/2011, sin indicar las razones por las cuales consideró que en definitiva no correspondía practicar retenciones a dicho proveedor.

No obstante ello, en el caso de tenerse por no practicadas las retenciones por parte de ACINDAR I.A.A.S.A., conforme lo manifestado en párrafos precedentes, éste debería demostrar que el obligado principal ingresó el tributo reclamado en su justa medida, hecho que no se verifica en el caso atento que a partir de la prueba producida no se logra acreditar que las operaciones incluidas en la determinación de oficio atacada hayan estado contenidas en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los contribuyentes principales, ni que los mismos hayan cancelado el tributo resultante.

Por lo expuesto, no corresponde practicar ajustes con motivo del agravio analizado en este punto.

- Planteo relativo a supuestas inconsistencias en las bases imponibles ajustadas:

Respecto a lo argumentado por el apelante en este punto, solicitando la aplicación de lo previsto en el segundo párrafo del art.º 7 de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02, cabe aclarar que, al practicar la determinación de oficio cuestionada, la D.G.R. contempló la aplicación de la norma que indica el agente. Así, en el acta de deuda N° A 302-2015 se expresó: *"(...) Que además en el caso de las operaciones, efectuadas fuera de la jurisdicción Tucumán, con sujetos pasibles de retención inscriptos en el régimen de Convenio Multilateral con sede en extraña jurisdicción y alta en la Provincia de Tucumán, la base imponible sujeta a retención se determinó conforme lo normado por el Art. 7 segundo párrafo de la RG N° 23/02, sus modificatorias y complementarias, aplicando a los montos mencionados en el párrafo anterior los coeficientes unificados declarados por los sujetos pasibles de retención para la jurisdicción de Tucumán en las DDJJ Anuales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Convenio Multilateral (CM05) vigentes a la fecha de la operación"*.

Asimismo, en la Resolución N° D 13/20 se manifestó: *"Que sin perjuicio de lo indicado en los párrafos precedentes, y atento a los agravios expuestos en esta instancia; y siendo ésta, la instancia idónea y en búsqueda de la verdad material; se procedió a analizar el detalle de operaciones que conforman la determinación*



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



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

de oficio practicada y conforme a las consultas del sistema informático de esta DGR y de la Comisión Arbitral así como la prueba documental arrojada como Anexo 7 y la pericial contable producida, se procedió a rever la determinación de oficio practicada y a considerar los coeficientes unificados de los formularios CM05, que no fueron considerados en la determinación de oficio practicada, teniendo en cuenta lo dispuesto en art. 7° segundo párrafo de la RG (DGR) N° 23/02, sus modificatorias y complementarias. En base a lo informado se efectuaron los ajustes pertinentes en base a listado de operaciones, contenidas en soporte óptico (CD), anexo a la presente".

Por lo expresado, no asiste razón al contribuyente en lo atinente a este planteo.

El apelante se agravia además respecto a la determinación presunta de los montos netos correspondientes a las órdenes de pago incluidas en la determinación por parte del Organismo Fiscal. En relación a ello es preciso remarcar que durante el proceso de fiscalización iniciado, la D.G.R. solicitó a ACINDAR I.A.A.S.A. consignar los importes netos de las mencionadas órdenes de pago, sin embargo, el recurrente no los adjuntó. En consecuencia, la Autoridad de Aplicación procedió a calcular un monto neto presunto sobre la base del monto total exteriorizado por la compañía en el listado de órdenes de pago aportado durante el proceso dividido en 1,21.

En este sentido, también se agravia en relación a la sola deducción del IVA de dicho monto neto presunto determinado, en cada factura contenida en las órdenes de pago, y no así de otros conceptos que entiende son ajenos al monto abonado como contraprestación del bien o servicio prestado por el proveedor. Al respecto, corresponde remitirnos a lo dispuesto por la R.G. (D.G.R.) N° 23/02, que en el primer párrafo de su art. 7° prevé: "*La retención se practicará sobre el importe neto del Impuesto al Valor Agregado cuando el sujeto revista la calidad de responsable inscripto ante el referido tributo y el mismo se encuentre discriminado, caso contrario deberá considerarse el monto total de la operación. (...)*". De acuerdo a la norma citada, sólo se contempla la deducción del IVA correspondiente a la operación sujeta a retención.

En virtud de lo señalado, tampoco proceden nuevos ajustes en relación a este planteo.

Finalmente, el apelante expresa que, en subsidio, los obligados principales (sujetos pasibles de retención) ingresaron el impuesto que efectivamente les

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

G.N. JORGE GUSTAVO VIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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 Azucarera"

correspondía, sin computarse retención alguna, en tanto no le fueron efectuadas. En lo atinente a este punto, corresponde reiterar lo dicho en párrafos anteriores; para que el agente pueda librarse de su responsabilidad solidaria, es necesario que se 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 estos proveedores, se encuentran incluidas las operaciones que fueron susceptibles de retención.
- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Cabe destacar que, de las respuestas a los oficios librados a los proveedores en virtud de la prueba informativa ofrecida por la compañía tanto durante la etapa impugnatoria como en la presente instancia, no logran demostrar lo pretendido, al no establecer la correspondiente vinculación existente entre las órdenes de pago objeto de la presente determinación y las facturas emitidas por los proveedores involucrados.

Ante lo manifestado, corresponde desestimar lo planteado por el agente en este sentido.

En relación al agravio relativo a la búsqueda de la verdad material de los hechos por parte de la Autoridad de Aplicación, se destaca que la referida vinculación de las órdenes de pago y las facturas de venta, necesaria para constatar que el tributo haya sido satisfecho en su totalidad, sólo es conocida por el agente de retención y es sobre quien recae la carga probatoria conforme lo dispuesto por el artículo 120° del C.T.P. En este sentido, resulta pertinente reiterar que si bien el Organismo Fiscal cuenta con un sistema que permite verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas por parte de los sujetos pasibles, las mismas sólo consignan importes globales lo cual impide que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas.

Dirimidas las cuestiones planteadas, concluyo que corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación presentado por el contribuyente ACINDAR



GESTION DE LA CALIDAD

NI-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 Azucarera"

INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A., C.U.I.T. N° 30-50119925-3, y en consecuencia, DEJAR FIRME la Resolución (D.G.R.) N° D 13/20 de fecha 30/01/2020, conforme "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 302-2015 ACTA DE DEUDA N°: A 302-2015 ETAPA IMPUGNATORIA" obrante a fs. 1351/1353 del Expte. (D.G.R.) N° 8023/376-D-2015, en virtud de los considerandos que anteceden.

Así lo propongo.

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

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 el contribuyente **ACINDAR INDUSTRIA ARGENTINA DE ACEROS S.A., C.U.I.T. N° 30-50119925-3**, y en consecuencia **DEJAR FIRME** la Resolución (D.G.R.) N° D 13/20 de fecha 30/01/2020, conforme "**PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 302-2015 ACTA DE DEUDA N°: A 302-2015 ETAPA IMPUGNATORIA**" obrante a fs. 1351/1353 del Expte. (D.G.R.) N° 8023/376-D-2015, en virtud de los considerandos que anteceden.

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

HACER SABER

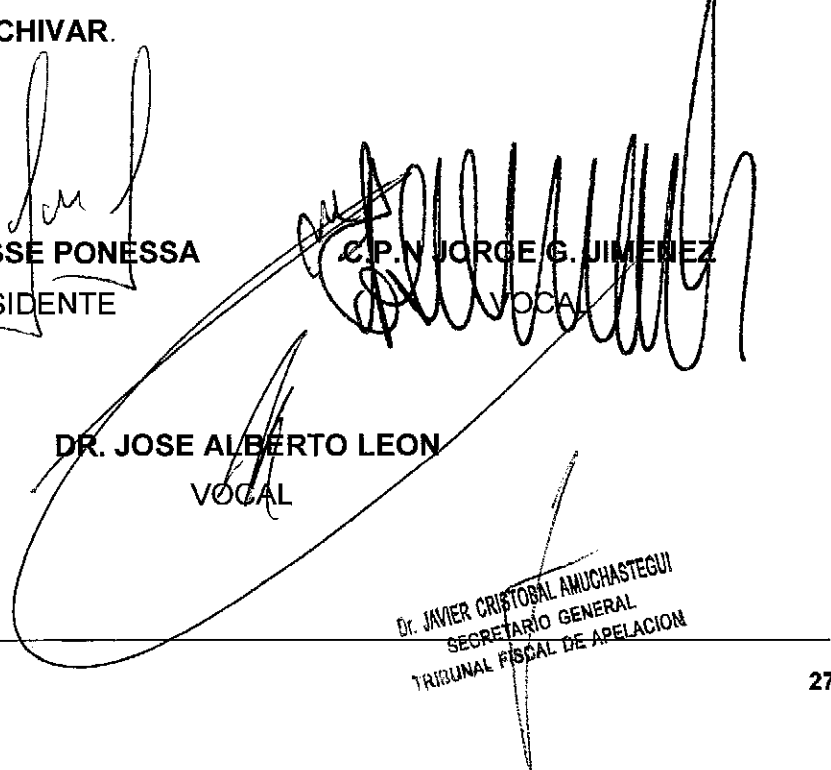
ABF


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE


C.P.N. JORGE G. JIMÉNEZ
VOCAL


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

