



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"

## SENTENCIA N° 271 /2021

Expte. N° 119/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 20 días del mes de AGOSTO de 2021, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, bajo la Presidencia del Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), para tratar el expediente caratulado "**S.A. VERACRUZ S/ RECURSO DE APELACION – Expediente N° 119/926/2019 (Expte. Nro. 23578/376-D-2015 DGR)**" y;

### CONSIDERANDO

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

El C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez dijo:

- I.- Que mediante Resolución N° D 614/18 de fecha 23/11/2018 obrante a fs. 505/515 (Expte Nro. 23578/376/D/2015 - DGR), la Dirección General de Rentas de la Provincia resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma S.A. VERACRUZ, C.U.I.T. N° 30-67997929-5 en contra del Acta de Deuda N° A 2700-2017, confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma, conforme planillas denominadas "Planilla Determinativa N° PD 2700-2017 - Acta de Deuda N° A 2700-2017 - Etapa Impugnatoria" y "Planilla Determinativa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 2700-2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Retención - Etapa Impugnatoria", y DECLARAR ABSTRACTO el descargo interpuesto en contra del Sumario N° M 2700-2017.
- II.- Que a fs. 517/519 del Expte. Nro. 23578/376/D/2015 - DGR, el contribuyente por medio de letrado apoderado, interpone recurso de apelación en contra de la Resolución N° D 614/18.

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

Dr. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

En primer lugar el apelante bajo el acápite titulado **“Improcedencia de la Pretensión Fiscal”** expresa que es la DGR la que afirma que de la documentación obrante en el expediente y en base a la información de ese organismo, surge no solo que el contribuyente ingresó el gravamen que la Administración pretende cobrar nuevamente en su carácter de responsable solidario, sino también que la Administración cuenta con la información acerca de si los sujetos pasibles de las retenciones ingresaron el impuesto en su carácter de contribuyente.

Señala que conforme resulta de la resolución, la DGR insiste en el ajuste por supuesta retenciones que no se habrían realizado a distintos proveedores, manifestando que no habría ningún informe y/o constatación de la DGR acerca de la existencia de algún tipo de reclamo formulado a los proveedores en su carácter de contribuyente, por lo que ni siquiera existe una presunción de deuda del sujeto pasible de la retención como contribuyente del gravamen, por lo que mal puede existir presunción de solidaridad de su mandante.

Aduce que de las constancias del expediente de referencia no surgiría que hubo una integración de la relación jurídica tributaria, ni una participación activa del contribuyente para establecer la existencia de una deuda que pudiera ser subsidiariamente exigida a su mandante como responsable solidario.

Bajo el título “La prueba de que el principal obligado ingreso el gravamen”, sostiene que la DGR no acompañó los estados de cuenta solicitados como prueba del ingreso del impuesto por parte del principal obligado, en una evidente violación al derecho de defensa y al principio de la búsqueda de la verdad material. Además indica que la DGR no realizó ningún tipo de labor destinada a verificar y/o constatar la existencia de deuda por parte de los principales obligados.

Respecto de los intereses resarcitorios, señala que la DGR pretende que el agente ingrese los mismos, los cuales no habrían sido reclamados al obligado principal, y al haber cancelado éste su deuda de manera espontánea, los intereses resarcitorios que podrían haberse generado como consecuencia del pago tardío, se encontrarían condonados por el artículo 91 de la Ley 5121.

Por último afirma que se encontraría extinguida la deuda de la firma S.A. VERACRUZ en su carácter de responsable solidario, incluso por los intereses.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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

III.- A fs. 527/532 del Expte. N° 23578/376/D/2015, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar la DGR sostiene que si bien el apelante no realiza planteo alguno sobre el instituto de la prescripción, corresponde expresar que no media en el caso prescripción de la acción de la Autoridad de Aplicación para determinar el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, por las obligaciones tributarias incluidas en el Acta de Deuda N° A 2700-2017.

Resalta que la determinación de oficio atacada surge por retenciones no practicadas por el apelante y practicadas en defecto, conforme surge del detalle de operaciones obrante a fs. 485 y que fuera notificado conjuntamente con la Resolución N° D 614-18.

Considera la DGR que es el Agente a quien le corresponde demostrar que el sujeto pasible de retención presentó su correspondiente Declaración Jurada en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos del periodo en que se efectuó por parte del Agente la operación de compra, locación y/o prestación de servicio; y que las mismas conforman las bases imponible declaradas incluyendo las operaciones sujetas a retención que se encuentran en discusión, e ingresó el saldo resultante en concepto de impuesto, con lo cual converge la satisfacción del tributo en cabeza de quien se verifica el hecho imponible.

Destaca que durante la instancia precedente, conforme el ofrecimiento de prueba informativa efectuada por el Agente, el Fisco dispuso el inicio del procedimiento de apertura a prueba, no produciendo la misma.

Expresa que el apelante no demostró de forma cierta que el sujeto pasible de retención (contribuyente directo del impuesto) haya incluido la operación de venta efectuada a S.A. Veracruz en el armado de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tampoco demostró que se haya presentado la DDJJ correspondiente y menos aún que el impuesto haya sido cancelado; atento a ello el agente no quedó liberado de su responsabilidad solidaria respecto de las retenciones omitidas de practicar o las practicadas en defecto.

Respecto a la pretensión del apelante tendiente a subsanar la solidaridad del agente, poniendo en cabeza del Fisco tal cuestión, señala que la existencia de algún tipo de reclamo al contribuyente directo del impuesto (sujeto pasible de

*[Handwritten signature]*  
DR. JORGE E. POSSE POMESSA  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

*[Handwritten signature]*  
DR. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

retención), que pudiere informar la DGR no resultaría suficiente para constatar la cancelación del tributo por parte del contribuyente directo.

Además, el hecho de que existieran determinaciones del Impuesto sobre los Ingresos Brutos a los contribuyentes directos, no implica necesariamente que el impuesto correspondiente a cada operación incluida en la determinación de oficio del agente fue cancelado, así por ejemplo, en las determinaciones impositivas las bases imponibles pueden provenir de DDJJ de Ganancias, Débitos Fiscales, depósitos bancarios, montos de compras y gastos, informes de terceros, etc., situaciones en las cuales el impuesto no fue determinado (y de corresponder), cancelado, incluyendo la operación comprendida en la determinación de oficio al agente; en consecuencia la existencia de determinación impositiva al contribuyente directo no constituye una prueba directa que el impuesto adeudado por la retención omitida o practicada en defecto, fue cancelado por éste. Sostiene que el Fisco se encuentra en desventaja en relación al agente de retención, pues de existir una determinación impositiva al contribuyente directo en base cierta, esto es, sobre información obtenida del Libro IVA Ventas, solo conocería las facturas de ventas registradas en el mismo, sin embargo S.A. Veracruz es quien conoce en forma cierta cual o cuales fueron las órdenes de pago emitidas para cancelar esas facturas, y que corresponden considerar en la determinación de oficio atacada.

Reitera lo ya expresado en la etapa impugnatoria en relación a que los estados de cuenta solicitados no resultan suficientes para liberar al Agente de Retención de su responsabilidad de ingresar las retenciones omitidas de practicar, ya que conforme fuera explicado en la Resolución N° D 614-18, dicha información consigna importes globales y no resultan por si solos prueba suficiente para conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las declaraciones juradas.

Expresa que el Fisco aplicó todos los procedimientos que tiene a su alcance para buscar la verdad material, entre ellos iniciar el proceso de apertura a prueba conforme lo ofrecido por el apelante, como ser la prueba pericial contable que fue aceptada y no fue producida por el apelante en la instancia precedente.



GESTIÓN  
DE LA CALIDAD

RI-9000-9789



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

Respecto al planteo sobre los intereses resarcitorios con relación a las operaciones en las que no habría capital adeudado, señala que dichos intereses tienen una causa autónoma, no subordinada a la responsabilidad solidaria.

Sostiene que se tuvo en cuenta lo dispuesto por la sentencia dictada por el TFA en el expediente caratulado "Siner S.A. s/Recurso de Apelación" Expte. N° 18876/376-D-2012, respecto a la metodología aplicada en relación al cálculo de los intereses resarcitorios. Señala que tal planilla fue debidamente notificada conjuntamente con el acto administrativo apelado, formando parte del mismo.

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

Por todo lo expuesto, entiende que corresponde RECHAZAR el recurso interpuesto en contra de la Resolución N° D 614/18, confirmándose la misma, conforme planillas denominadas "Planilla Determinativa N° PD 2700-2017 - Acta de Deuda N° A 2700-2017 - Etapa Impugnatoria" y "Planilla Determinativa de Intereses - Acta de Deuda N° A 2700-2017 - Impuesto sobre los Ingresos Brutos - Agente de Retención - Etapa Impugnatoria".

**IV.-** A fs. 10 del Expte. N° 119/926/2019 obra Sentencia Interlocutoria N° 678/2019 de fecha 12/08/2019 dictada por este Tribunal, notificada el 26/08/2019 en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación, por constituido el domicilio y por contestados los agravios por la Autoridad de Aplicación; declara la cuestión de puro derecho y se provee autos para sentencia.

**V.-** Confrontados los agravios expuestos por la recurrente, con la respectiva contestación de la Autoridad de Aplicación y con los fundamentos exhibidos en la resolución atacada, corresponde emitir mi opinión.

Como cuestión preliminar se puede observar que con relación a los planteos tales como "Improcedencia de la pretensión fiscal", "La solidaridad no probada", "La solidaridad que es subsidiaria" y "La prueba de que el obligado principal ingresó ei gravamen"; lo que se deduce es que el Apelante pretende, con la información sobre la presentación y pago de las declaraciones juradas de los proveedores, sea la DGR quien determine el cumplimiento de las obligaciones que como Agente de Retención le corresponde al Apelante.

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

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

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

Ello es totalmente erróneo, y a su vez de imposible realización por parte del Fisco, ya que no resulta posible establecer con precisión si en la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores (sujetos a retención) está incluida y declarada la operación que fue susceptible de la retención no practicada y por ende, si el tributo correspondiente a la misma fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, el propio proveedor.

Teniendo en cuenta lo detallado anteriormente, los planteos intentados por el Agente con el fin de lograr la nulidad del acto, son improcedentes porque no se encuentran acreditados.

Es importante destacar que el apelante debe acreditar el interés de los litigantes para dicha pretensión, ya que no cabe declarar nulidades que carecen de objeto práctico (Alsina Hugo, Derecho Procesal, Ed Ediar 1961, Tomo IV). En el mismo sentido el Dr. Lino Palacio manifiesta que la declaración de nulidad es improcedente si quien la solicita no demuestra la existencia tanto de un interés personal como del perjuicio que le ha ocasionado el acto presuntamente irregular; "...la respectiva resolución invalidatoria debe responder a un fin práctico (no hay nulidad sin perjuicio) pues resulta inconciliable con la índole y función del proceso la nulidad por la nulidad misma para satisfacer un mero interés teórico" (Lino Palacio, Derecho Procesal Civil, ed. Abeledo Perrot, 1992, Tomo IV)

Cabe destacar que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco exige, por parte de quien impugna un Acto de la Administración, mucho más que sólo su discrepancia o negación; exige aportar prueba concluyente y contundente, lo que no sucede en el presente caso.

Asimismo, es importante recordar que la norma general que rige la carga de la prueba en materia tributaria, es el segundo párrafo del art.120 del CTP que establece "*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*".

La presente determinación impositiva fue realizada partiendo de las operaciones declaradas por el agente y del listado de órdenes de pago aportado, tal como se puede observar en el fundamento del Acta de Deuda.



GESTION  
DE LA CALIDAD

RU-9000-9768



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"

Se puede observar que en oportunidad de resolver la impugnación, la DGR dispuso la apertura a prueba del proceso, haciendo lugar a la "Prueba Informativa" ofrecida.(fs.458/459)

Asimismo consta en las actuaciones administrativas que al Agente no produjo la prueba informativa demostrando un accionar negligente en la producción de las propias pruebas por el mismo ofrecidas.

Asimismo se debe destacar que mediante Nota de fecha 24/05/2018 (fs. 461/463) se presenta el CPN German Daniel Cudmani y manifiesta haber sido propuesto por la firma SA Veracruz como Perito y manifiesta aceptar el cargo y presenta pericial contable (fs. 464/468).

Es necesario aclarar que el agente en su escrito impugnatorio no ofreció prueba pericial contable por lo que se desestima la misma.

Este Vocal comparte lo expuesto por la Dirección General de Rentas, en cuanto a la forma en que el Apelante pretende justificar su accionar respecto de las operaciones en las que no actuó como agente de retención o en las que actuó en defecto, no es conducente porque la vinculación entre la operación de venta del proveedor y el pago por parte del agente es solamente conocida por la S.A. Veracruz, que es quien emite la Orden de Pago.

Podemos observar que, a lo largo de toda la etapa administrativa correspondiente a la de Determinación impositiva realizada al Agente, éste no produjo prueba alguna conducente a eximirse de responsabilidad por la falta de ingreso del tributo en su carácter de Agente de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

Asimismo, es válido destacar que si bien el Organismo fiscal cuenta con un sistema en el cual puede verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, dicha información al consignar importes globales no resulta por si sola prueba suficiente para que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las mencionadas declaraciones juradas.

La vinculación entre la factura de venta de los sujetos pasibles de retención y el correspondiente pago realizado por el agente es de vital importancia, ya que existe una correlación directa entre la operación sujeta a retención y la base imponible del tributo en cabeza del sujeto pasible. Es por ello que debe

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

Dr. JOSE ROBERTO LEON  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

establecerse con precisión si en la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores está incluida y declarada la operación susceptible de retención y que por ende el tributo correspondiente a la misma ya fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir el propio proveedor.

Con relación a los intereses, corresponde destacar el carácter automático de la mora. Así lo tiene dicho el Tribunal Fiscal de la Nación en los autos "Valle de las Leñas SA" (Sala C- 29/11/02) en los siguientes términos: "Los intereses surgen sin necesidad de interpelación alguna, no siendo necesario un juicio o sumario previo, ni la constitución en mora del deudor".

El artículo 509 del Código Civil, vigente al momento de notificar el Acta de Deuda, establecía en su parte pertinente que: "En las obligaciones a plazo, la mora se produce por su solo vencimiento", que es la situación verificada en el presente caso, ya que cada una de las obligaciones mensuales de los Agentes tienen expresamente establecido el plazo de vencimiento respecto de las obligaciones a su cargo, tal como se puede observar en la planilla anexa al Acta de Deuda.

El mencionado artículo expresaba: "...Para eximirse de las responsabilidades derivadas de la mora, el deudor deberá probar que no les imputable"

Comparto lo expresado por la Autoridad de Aplicación cuando expresa que "el artículo 91 del CTP, bajo ningún aspecto libera al principal obligado del cumplimiento integral de su obligación, razón por la cual corresponde el ingreso del capital más los intereses resarcitorios"

Por las consideraciones que anteceden concluyo que corresponde: **1. NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **S.A. VERACRUZ**, C.U.I.T. N° 30-67997929-5, en contra de la Resolución N° D 614-18, de fecha 23/11/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y **CONFIRMAR** las planillas denominadas "Planilla Determinativa N° PD 2700-2017 - Acta de Deuda N° A 2700-2017 - Etapa Impugnatoria" y "Planilla Determinativa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 2700-2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Retención - Etapa Impugnatoria", conforme a los considerandos que anteceden.

Así lo propongo





GESTION DE LA CALIDAD

RI-9800-9789



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

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

Que adhiere al voto y conclusiones a las que arriba el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

**El Dr. José Alberto León dijo:**

Que comparte el voto emitido por el C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez.

Visto el resultado del presente Acuerdo,

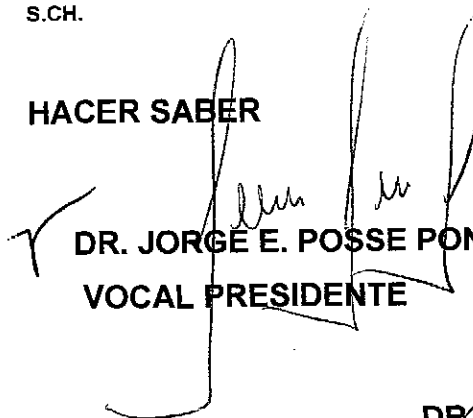
**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**

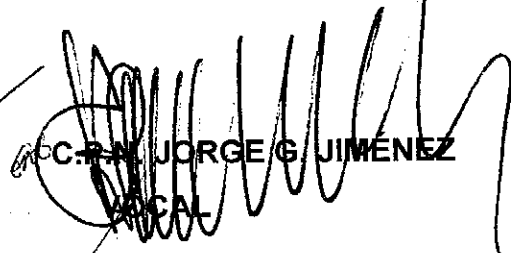
**RESUELVE:**

- 1.- **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **S.A. VERACRUZ**, C.U.I.T. N° 30-67997929-5, en contra de la Resolución N° D 614-18, de fecha 23/11/2018, emitida por la Dirección General de Rentas de la Provincia de Tucumán, y **CONFIRMAR** las planillas denominadas "Planilla Determinativa N° PD 2700-2017 - Acta de Deuda N° A 2700-2017 - Etapa Impugnatoria" y "Planilla Determinativa de Intereses Resarcitorios – Acta de Deuda N° A 2700-2017 – Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agente de Retención - Etapa Impugnatoria", conforme a los considerandos que anteceden.
- 2.- **REGISTRAR, NOTIFICAR,** devolver los antecedentes administrativos acompañados y **ARCHIVAR.**

s.ch.

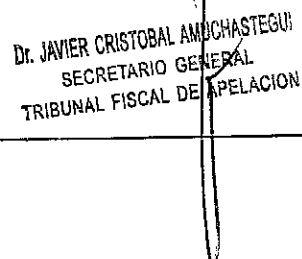
**HACER SABER**

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

  
**DR. JORGE G. JIMÉNEZ**  
**VOCAL**

  
**DR. JOSE ALBERTO LEÓN**  
**VOCAL**

**ANTE MI**

  
**DR. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI**  
**SECRETARIO GENERAL**  
**TRIBUNAL FISCAL DE APELACION**