



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9708



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



TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

SENTENCIA N° 33 /2022

Expte. N° 60/926/2021

En San Miguel de Tucumán, a los 3 días del mes de MARZO de 2022 reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal Presidente), Dr. José Alberto León (Vocal) y el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "VICENTE TRAPANI S.A." S/ RECURSO DE APELACIÓN, Expte. Nro. 60/926/2021 y Nro. 1309/376-D-2015(DGR) y;

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

Por ello,

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

I. A fojas 1/7 del Expte. de cabecera, el Dr. Daniel E. Moeremans, apoderado de la razón social Vicente Trapani S.A., interpone Recurso de Apelación contra la Resolución N° D 06/21 de fecha 27/01/2021 emitida por la Dirección General de Rentas (fs. 1647/1652). En ella se resuelve: **HACER LUGAR PARCIALMENTE** a la impugnación presentada por la firma **VICENTE TRAPANI S.A. C.U.I.T. N° 30-50551763-2**, con domicilio constituido a los efectos de las presentes actuaciones en calle Ruta Nacional N° 9 KM 1308, Los Nogales, Tafí Viejo, Tucumán, al Acta de Deuda N° A 15-2015 practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos Agentes de Retención, confirmándose la misma conforme "Planilla Determinativa N° PD 15-2015 – Acta De Deuda N° A 15-2015 - Etapa Impugnatoria" y "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta De Deuda N° A 15-2015 - Etapa Impugnatoria"; **INTIMAR**, por medio de este acto, al obligado al pago, al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de "Planilla Determinativa N° PD 15/2015 – Acta De Deuda N° A 15-2015 - Etapa Impugnatoria" e **INTIMAR** por medio de este acto, al obligado al pago, al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de "Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios– Acta De Deuda N° A 15-2015 - Etapa Impugnatoria".

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



El apelante sostiene que la resolución omite considerar si Vicente Trapani S.A. fue válidamente revestido como Agente de Retención del Impuesto a los Ingresos Brutos, mediante resolución de dicha dirección, revistiendo el carácter de "responsable". Es decir, se parte de la premisa que constitucionalmente puede el Fisco crear arbitrariamente Agentes de Retención de determinados impuestos, generando así una responsabilidad solidaria en cabeza de mi mandante. Agrega que esa atribución que se irroga el Fisco viola el principio de legalidad en materia tributaria, ya que no se pueden crear agentes de retención, percepción, ni de recaudación, por resoluciones generales, sino que debe hacérselo por ley en sentido formal. El derecho tributario sustantivo o material en sus normas debe respetar el principio de legalidad o de reserva de ley. La obligación tributaria, en todos sus elementos, debe estar regulada por la ley en sentido formal.

Considera que la Resolución General en virtud de la cual se lo designa a Vicente Trapani S.A. como Agente de Retención presenta una desviación de poder en cuanto a su finalidad como acto administrativo, ya que implementa un sujeto no de retención, sino de recaudación, que de ninguna manera está obligado a ello y que por sobre todo, resulta totalmente ajeno al hecho imponible de la relación tributaria derivada del Impuesto a los Ingresos Brutos que tiene como sujeto pasivo a determinados acreedores y proveedores.

Expresa que la solidaridad obligacional es una, e indudablemente en esa materia corresponde legislar al Congreso de la Nación, debido a que se trata claramente de una cuestión de derecho de fondo. Es por ello, que interpreta que el art. 31 del Código Tributario Provincial al disponer que Vicente Trapani S.A. respondería solidariamente por el Impuesto a los Ingresos Brutos de los acreedores y proveedores, invade una materia reservada exclusivamente a la Nación y ajena a la competencia provincial, por lo que sería pasible de ser declarada inconstitucional.

Afirma que se reconoce en la impugnación formulada que el Fisco habría notificado el Acta de Deuda N° 15/2015 en fecha 25/10/2016. Que la posición más antigua data del 10/2011, por lo que el término de prescripción se produciría el 15/11/2016, término que se suspendió en fecha 25/10/2016, pocos meses antes de que se operara la prescripción. Además, añade que reconocen que dicha acta



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-3000-0760



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

de deuda sirvió de base para la iniciación de pedido de embargo preventivo, que según la base de tribunales se produjo en fecha 30/03/2017 y no el 29/03/2017. Lo que no se dice es que en fecha 19/04/2017 se rechazó el pedido de embargo preventivo, no habiéndose iniciado ninguna otra acción, razón por la cual el plazo de prescripción volvió a correr desde dicha fecha. Además considera que la potestad reconocida a los fiscos provinciales de establecer plazos distintos de prescripción es inconstitucional, pues viola el principio de unidad previsto en la C.N. art. 75 inc. 12.

Por otro lado, sostiene que de obligarse a Vicente Trapani S.A. a volver a pagar el impuesto ya pagado por el deudor y parcialmente a través de las retenciones practicadas, el Fisco estaría percibiendo dos veces el mismo impuesto, violando así el principio de la prohibición del enriquecimiento sin causa y haciendo nacer en cabeza del apelante el derecho a solicitar el reintegro de lo que pagare, pues dicho pago carecería de causa. Además añade que esta conducta del Fisco sería, por otra parte, atentatoria del derecho de propiedad consagrado en el art. 17 de la Constitución Nacional.

Finalmente, expresa que Vicente Trapani S.A. no adeuda el Impuesto a los Ingresos Brutos, por lo tanto supuestamente lo que faltaría abonar se originaría en la actividad de terceros, respecto de los cuales Vicente Trapani S.A. debiera cumplir el rol de Agente de Retención. Agrega que si no se dice quiénes son concretamente esas personas y en qué posición se encuentra, o a qué operaciones se refiere, la compañía no puede asumir posición al respecto. Asimismo, manifiesta que lo agravia el hecho de que la D.G.R. no tuviera en cuenta la normativa vigente dispuesta en el artículo 3° de la R.G. N° 08/05 del 21/06/2005, modificatoria de la R.G. N° 23/02, que transcribe expresamente, procediendo a determinar sobre base presunta una deuda que no existe ni existió.

Por todo lo expuesto, solicita se ordene la revisión de la determinación efectuada y el archivo de las presentes actuaciones, haciendo expresa reserva del caso federal.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCALES
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-9000-9799



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



II. Que a fojas 18/26 del Expte. N° 60/926/2021 la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148 del C.T.P.

En cuanto a la pretendida inconstitucionalidad de los artículos del C.T.P. planteada por el recurrente, considera que no es el ámbito administrativo el adecuado para su planteo y tratamiento, debiendo el presentante ocurrir por ante la autoridad y mediante la acción jurisdiccional competente. Afirma que la doctrina es conteste en sostener que cuando se cuestiona la constitucionalidad de normas que reglamentan la materia tributaria, su análisis excede este marco, por cuanto implica el análisis de cuestiones sustanciales que exorbitan el examen de estos autos, que se meritúa desde un aspecto solo formal. Por ello, el análisis de constitucionalidad planteado excede el marco del procedimiento administrativo, debiendo efectuar su planteo por ante las autoridades jurisdiccionales competentes.

Respecto al planteo de prescripción efectuado por el apelante, reitera lo expuesto oportunamente en la resolución apelada, en el sentido de que en el Acta de Deuda N° A 15/2015 se determinaron los períodos 10 a 12/2011 y 01 a 06/2012 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención. Respecto de las obligaciones mencionadas, señala que la acción de la D.G.R. no se encuentra prescripta. Que en efecto, el Acta de Deuda N° A 15/2015 fue notificada en fecha 25/10/2016, conforme surge a fs. 228 de autos y la posición más antigua del acto administrativo atacado, es decir, la posición 10/2011 del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, venció el día 15/11/2011, por lo tanto la acción para reclamar la misma prescribía el día 15/11/2016. Conforme ello, no operó la prescripción de dicho período toda vez que conforme se expuso, en fecha 25/10/2016 fue notificada al agente el Acta de Deuda N° A 15/2015.

Añade, que además, por las posiciones contenidas en el Acta de Deuda N° A 15/2015 se emitió Certificado de Deuda N° 12 – 2015 y en fecha 29/03/2017, conforme surge de las consultas y conforme se verifica en el Portal del Sistema de Administración de Expedientes del Poder Judicial de Tucumán, se inició demanda de Embargo Preventivo, la cual tramita ante el Juzgado de Cobros y Apremios II Nom. Provincia de Tucumán – Expte. Judicial N° 1154/2017, por lo



que dicha demanda interrumpió en tiempo oportuno los plazos de prescripción que se encontraban corriendo en los términos del Código Civil. De lo dicho concluye que al no encontrarse prescripta la obligación tributaria del período 10/2011, tampoco se encuentran prescriptas las restantes obligaciones contenidas en la citada Acta de Deuda.

Respecto a lo expresado por el apelante en relación a la "Inexistencia de Deuda" sostiene que, tal como lo expuso en la resolución apelada, no resulta posible a partir del análisis de la información contenida en los estados de cuenta, verificar que se haya cancelado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de cada una de las operaciones incluidas en la Determinación de Oficio; resultando material y técnicamente imposible a partir de esta información conocer si la operación por la cual se emitió la determinación de oficio se encuentra incluida o no en la base imponible declarada por el contribuyente directo. Por ello, al no poder constatar el hecho del pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos por parte del contribuyente directo y, por otro lado, al existir la probanza que el Agente de Retención no practicó la retención debida a su condición, prima facie existe la presunción de deuda del gravamen y por ende de solidaridad del Agente de Retención.

En cuanto al supuesto enriquecimiento sin causa argumentado por el recurrente, señala que tal como surge tanto de la resolución apelada como de la totalidad del expediente administrativo, se procedió a notificar el proceso de apertura a prueba y se efectuó un análisis detallado y pormenorizado de la prueba producida por el apelante, de la aportada en la etapa impugnatoria y durante la fiscalización, así como de la obrante en el sistema informático de esta Repartición, por lo que se procedió a efectuar los ajustes pertinentes a la determinación de oficio practicada respecto a la condición de los sujetos frente al Impuesto sobre los Ingresos Brutos por lo que, respecto de las operaciones con sujetos por los cuales el Agente justificó que no correspondía practicar retención, las mismas fueron excluidas de la determinación practicada, no existiendo consecuentemente tal enriquecimiento.

Respecto a lo expresado en referencia a la "Improcedencia de la liquidación", expresa que conforme surge de la sentencia apelada, se consideraron todas las pruebas y documentación aportada y las producidas por el apelante en la etapa

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. POSSE BONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



impugnatoria, como así también la información obrante en el sistema informático de la D.G.R., y respecto de las alícuotas aplicadas se consideró la condición en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos conforme los registros informáticos de la D.G.R. Además, señala lo expuesto en la Resolución N° D 6/21 "...Que del análisis efectuado con los registros informáticos de esta D.G.R., surge que el Agente efectuó retenciones aplicando alícuotas incorrectas a sujetos que registran inscripción como contribuyentes locales a los cuales consideró como contribuyentes del Régimen de Convenio Multilateral, como así también aplicó alícuotas correspondientes a sujetos locales o del Régimen del Convenio Multilateral a sujetos que no registran inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en esta jurisdicción..", por lo que resulta incorrecto lo manifestado por el apelante.

Rechaza también la aseveración del apelante negando adeudar concepto alguno del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y afirmando que la supuesta deuda se originaría en la actividad de terceros respecto de los cuales la D.G.R. no le brindó precisiones a los efectos de asumir una posición; al respecto afirma que las operaciones y los sujetos pasibles de retención incluidos en la determinación practicada se encuentran debidamente individualizados e identificados.

Respecto a la aplicación al caso de marras de lo dispuesto en la R.G. N° 108/05 del 21/06/2005, afirma que el apelante efectúa una interpretación desacertada y parcial de la normativa citada ya que dicha normativa establece que no se consideraran incursos los incumplimientos de los Agentes de Retención respecto a las operaciones citadas, con anterioridad a la entrada en vigencia de dicha normativa, lo cual ocurrió el 01/07/2005, o sea en período anterior al incluido en la presente determinación, por lo que no le asiste razón al apelante.

Finalmente, sostiene que los agentes son solidariamente responsables con los contribuyentes directos, conforme lo dispuso la Excm. Corte Suprema de Justicia en fallo de fecha 08/10/2019 – Autos: C1471/13-19 COMPAÑÍA BIOENERGÉTICA LA FLORIDA S.A. s/Concurso Preventivo (INC. REVISIÓN P.P. LA CONCURSADA CONTRA CREDITO DE DGR).



GESTION DE LA CALIDAD

RI-9000-9769



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



Por los motivos expuestos, entiende que corresponde no hacer lugar a la apelación interpuesta contra la Resolución N° D 06/21.

III. A fs. 32/33 del Expte. N° 60/926/2021 obra sentencia N° 395/21 de fecha 28/10/2021, notificada el 16/11/2021 dictada por este Tribunal, donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso y, se dispone abrir la causa a prueba por el termino de 20 (Veinte) días a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación.

A fs. 37 del Expte. N° 60/926/2021 se informa que el contribuyente ofreció prueba documental (aceptada), prueba informativa (aceptada y no producida) y prueba pericial contable (aceptada y no producida); y la D.G.R. ofreció prueba instrumental (aceptada).

Por último, se informa que el periodo probatorio se encuentra concluido y se provee autos para sentencia.

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

Preliminarmente, y teniendo en cuenta el carácter preclusivo del planteo efectuado por el contribuyente en su recurso de apelación, corresponde expedirse con respecto a la prescripción de las obligaciones tributarias reclamados por la Autoridad de Aplicación.

El vencimiento fiscal de la Declaración Jurada correspondiente a la obligación fiscal 10/2011 - la más antigua del Acta de Deuda en discusión - se produjo el 15/11/2011 por lo que el cómputo del término de la prescripción para el citado periodo comenzó a correr a partir de dicha fecha. Consecuentemente si se cuenta 5 (cinco) años, la prescripción operaría el 15/11/2016. El Acta de deuda fue notificada el día 25/10/2016 (fs.228) Expte.1309/376-D-2015, con anterioridad al 15/11/2016, y así los términos de prescripción que estaban corriendo se suspendieron por el lapso de seis meses, conforme surge del art. 2.541 del Código Civil y Comercial: "(...) El curso de prescripción se suspende, por una sola vez, por la interpelación fehaciente hecha por el titular del derecho contra el deudor o el poseedor. Esta suspensión solo tiene efecto durante seis meses o el

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Handwritten signature of C.P.N. Jorge Gustavo Jimenez

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



GESTIÓN
DE LA CALIDAD

RI-6008-8769



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



plazo menor que corresponda a la prescripción de la acción (...)”, por lo que la nueva fecha de prescripción para el periodo 10/2011 pasó a ser el 15/05/2017. No obstante ello, con fecha 29/03/2017 se interpuso demanda de embargo preventivo (fs. 1631), que tramita por Expte. Judicial N° 1154/2017 por la totalidad de los períodos incluidos en el Acta de Deuda N° A 15/2015 correspondiente el Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención.

En este sentido, el artículo 2546 del Código Civil y Comercial de la Nación vigente al momento de la interposición de la demanda de embargo preventivo, establece que “El curso de la prescripción se interrumpe por toda petición del titular del derecho ante autoridad judicial que traduce la intención de no abandonarlo, contra el poseedor, su representante en la posesión, o el deudor, aunque sea defectuosa, realizada por persona incapaz, ante tribunal incompetente, o en el plazo de gracia previsto en el ordenamiento procesal aplicable”. Acerca de los alcances de la expresión “demanda”, el Superior Tribunal local in re “Castro Rafael vs. Esteban Sanz y Cía. s/ cobro de indemnización”, sostuvo –citando a la Corte Suprema de Buenos Aires- que: “para interrumpir la prescripción basta una manifestación de voluntad que desvirtúe la presunción de abandono del derecho la que puede exteriorizarse mediante demanda, entendida en sentido técnico procesal, o por cualquier acto judicial que demuestre en forma indubitable que el propósito de quien lo postula es no dejar perder su derecho aun cuando se materialice ante juez incompetente” (Midón Graciela c/ Battaglia de Gratacos Nélide y otros).

Desde esta perspectiva, la demanda de embargo preventivo iniciada por la Provincia en fecha 29/03/2017, tuvo virtualidad para interrumpir el curso de la prescripción.

Por lo tanto, la D.G.R. conserva las facultades y acciones para exigir el pago de los periodos fiscales en discusión.

V. Con relación al planteo que efectúa el apelante sosteniendo la inconstitucionalidad del Régimen de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos contenido en la Res. 23/03 y sus modificatorias por violación del principio



GESTION
DE LA CALIDAD
RI-9000-9769



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

de legalidad y de territorialidad, debo expresar primeramente que dicha cuestión, excede la posibilidad de análisis de este Tribunal Fiscal. El control de constitucionalidad de una norma legal es competencia exclusiva de los órganos judiciales.

Si bien el art. 161 del C.T.P. establece: *"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"*, corresponde efectuar la aclaración que en el sistema constitucional argentino las sentencias que dictan los jueces carecen -en principio- de efectos "erga omnes". Sus 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. Sin perjuicio de ello, sostengo que ante una claridad inaudita de razonamiento y una cantidad de precedentes de considerable magnitud, sobre un tema determinado, podrían configurarse los extremos para la aplicación de la norma referida, lo cual, claramente no acontece en el caso de autos. Así lo ha señalado la Corte Suprema de justicia que *"(...) cualquiera que sean las facultades que corresponde reconocer al poder administrador para dejar sin efecto actos contrarios a las leyes, no se puede admitir que sea de su resorte el declarar la inconstitucionalidad de estas(...)"*

Que a mayor abundamiento, el máximo Tribunal de Justicia de la Provincia sostuvo que: *"(...) Es sabido que el control de constitucionalidad de una norma legal corresponde exclusivamente a los órganos judiciales y no a los órganos administrativos, cuya actuación, en principio, es sublegal, vale decir, que debe ajustarse a lo dispuesto por la norma, aunque esta, eventualmente, pueda resultar repugnante a disposiciones constitucionales. Ellos así, en principio, carecen de sentido y razonabilidad su articulación en sede administrativa. El referido criterio aparece receptado en el artículo 13, inciso c) del Código Procesal Administrativo, cuando consagra, como excepción a los principios de agotamiento de la instancia*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE E. DOSSE PONESSA
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



GESTIÓN
DE LA CALIDAD
RI-9000-3759



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



administrativa y de congruencia (no pueden articularse en sede judicial pretensiones no planteadas en sede administrativa, pero si pueden deducirse las no planteadas y resueltas o las planteadas y no resueltas), el supuesto en que se pretenda frente a la Administración, la anulación de un acto administrativo, si la pretensión se funda exclusivamente en la alegación de inconstitucionalidad del precepto legal que aplica aquel acto(...).- CORTE SUPREMA DE JUSTICIA DE TUCUMÁN – SALA LABORAL Y CONTENCIOSO ADMINISTRATIVO.- - DRES.: DATO – GANDUR – AREA MAIDANA.- “ ALDERETE RAUL ALBERTO C/ MUNICIPALIDAD DE MONTEROS S/ NULIDAD DE ACTO ADMINISTRATIVO” .- Sentencia N° 349, de fecha 11/05/2000.

No obstante lo expuesto, corresponde aclarar que es indiscutible las facultades con la que cuenta el Director General de Rentas de la Provincia para el dictado de las Resoluciones Generales que designan agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información. En ese sentido, es importante traer a colación los artículos 32 y artículo 9 inciso 10 del Código Tributario Provincial

Artículo 32: “(...) para designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información (...)”.

Artículo 9 inciso 10: “Dictar normas generales y obligatorias con relación a los agentes de retención, percepción, recaudación e información y establecer las obligaciones a su cargo”.

De las normas mencionadas, surge la delegación expresa de reglamentación que debe ser encuadrada en el marco jurídico superior, el cual se nutre del principio de legalidad.

La delegación a la que se hace referencia solo faculta a la D.G.R. a designar agentes de Retención, Percepción y/o Recaudación, sin que se pueda modificar o establecer cuestiones referidas a los elementos estructurales del tributo.

Es el propio Código Tributario (Ley 5121) el que instituye la figura de agente de Retención y/o Percepción, limitándose la DGR a disponer quienes, como y en qué condiciones deberán actuar.



Por otro lado, analizando en detalle los sujetos incluidos en la determinación practicada, observo que todos registran inscripción en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos jurisdicción Tucumán, por lo que detentan sustento territorial en la misma. Es por ello que corresponde rechazar de llano el planteo de inconstitucionalidad realizado por el recurrente.

VI. Considero importante destacar aspectos a tener en cuenta en la relación jurídica entre el agente de retención y el obligado principal del impuesto y al agravio referido al supuesto enriquecimiento sin causa planteado por el apelante:

La relación jurídico tributaria puede definirse como un vínculo jurídico obligacional surgido en virtud de las normas que regulan las obligaciones tributarias que permiten al fisco - como sujeto activo- la pretensión de una prestación tributaria a título de tributo por parte de un sujeto pasivo que está obligado a él. Por fuera del sujeto pasivo que asume la condición de contribuyente por haber realizado el hecho imponible previsto en la ley, existen otros sujetos en los que la ley, sin excluir de la relación tributaria al contribuyente, coloca a su lado a un tercero que si bien es ajeno al hecho imponible, se encuentra obligado al pago del tributo en virtud de una disposición legal. Esta coexistencia se rige por el régimen de solidaridad tributaria y los terceros intervinientes son denominados *responsables por deuda ajena* (art. 29 C.T.P.) dentro de los cuales se inscriben los agentes de retención y de percepción.

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

Si el Agente de Retención no cumple con el deber de retener, es responsable del ingreso del impuesto debido pero puede librarse de tal obligación mediante la acreditación de que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

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

Artículo 33: *"Efectuada la retención, percepción o recaudación, el agente es el unico responsable ante el Fisco, por el importe retenido, percibido o recaudado."*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

La Corte Suprema de Tucumán, en autos "*José Farías E Hijos S.R.L. vs. Gobierno de la provincia de Tucumán DGR s/revocación*" (22-12-2008, Sentencia N° 1316) y también en "*Bercovich S.A.C.I.F.I.A. vs. Provincia de Tucumán s/Nulidad/Revocación*" (14-3-2014, Sentencia N° 185), siguiendo a Héctor B. Villegas ("*Curso de Finanzas, Derecho Financiero y Tributario*", Desalma, Buenos Aires, 1998, págs. 255 y vta.) señaló que son sujetos pasivos de la relación jurídica tributaria: a) el contribuyente, que es el destinatario legal tributario a quien el mandato de la norma obliga a pagar el tributo en sí mismo. Como es el realizador del hecho imponible, es un deudor a título propio; b) el sustituto, que es aquel sujeto ajeno al acaecimiento del hecho imponible que, sin embargo, por disposición de la ley, ocupa el lugar del destinatario legal tributario, desplazando a este último de la relación jurídica tributaria. El sustituto es, por lo tanto, quien paga "en lugar de"; c) Responsable solidario es el tercero, también ajeno al acaecimiento del hecho imponible, pero a quien la ley le ordena pagar el tributo derivado de este. A diferencia del anterior, no excluye de la relación jurídica al destinatario legal tributario, que al ser el deudor a título propio y mantener la obligación de pagar el tributo en virtud de la solidaridad, es sujeto pasivo a título de "contribuyente". El responsable solidario es, por tanto, un sujeto pasivo a título ajeno que está "al lado de".

Al abordar el tema de los responsables solidarios, manifiesta que si la ley crea un responsable solidario, el destinatario legal del tributo permanece dentro de la relación jurídica bajo la denominación de contribuyente. Surge entonces un doble vínculo de obligación cuyo objeto (la prestación tributaria) es único. Ambos vínculos (fisco con contribuyente y fisco con responsable solidario) son autónomos pero integran una sola relación jurídica por identidad de objeto. Por eso, ambos vínculos, si bien autónomos (en el sentido que el fisco puede exigir indistintamente a ambos sujetos pasivos la totalidad de la prestación tributaria),



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9700



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

son interdependientes, en el sentido que extinguida la obligación sustancial para uno de los dos sujetos pasivos, queda también extinguida para el otro (cfr. ob. cit., pág. 259).

En cuanto al tema específico de los Agentes de Retención o Percepción expresa que ambos son sujetos de la relación jurídica tributaria principal por deuda ajena, y que no se puede decir a priori si son responsables solidarios o sustitutos. Si el legislador los crea, pero a su lado deja al contribuyente, serán responsables solidarios, siendo este el criterio general que impera en la legislación argentina. Pero si el contribuyente no los acompaña en la sujeción pasiva, serán sustitutos (cfr. ob. cit., pág. 260).

El carácter solidario del Agente que incumple su obligación de retener, descarta la pretensión de que la administración deba efectuar previamente el control del pago del impuesto por parte del obligado principal, y solo en tal caso proceda el reclamo al agente.

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

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria es necesario que el Agente demuestre que cada proveedor ingresó el impuesto no retenido, en su justa medida, lo cual implica demostrar:

- Que en los registros de ventas de los proveedores a los cuales se debió retener se encuentran debidamente incluidas las operaciones que integran la determinación efectuada;
- Que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores

D. N. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOZAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

JOSSE PONESSA
VOZAL
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



mencionados se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptible de retención;

- Que los tributos correspondientes a las declaraciones juradas mencionadas fueron ingresados por los obligados principales.

Así lo resolvió la CSJN en los autos *"Cintafon S.R.L. s/Recurso de Apelación"*; Sentencia del 03/04/1986 (Fallos 308:442). *"El agente de retención que voluntariamente o por propia negligencia no cumple con el deber de retener, deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como única dispensa, la acreditación de que el contribuyente ingresó las sumas respectivas"*.

En autos, observo que la cuestión se reduce a la carga de la prueba respecto del cumplimiento del impuesto por parte del contribuyente no retenido

Al respecto el máximo tribunal ha resuelto que: *"La carga que el ordenamiento jurídico pone en cabeza del agente de retención se vincula con el sistema de percepción de los tributos en la misma fuente y atiende a razones de conveniencia en la política de recaudación tributaria pues aquél que es responsable del ingreso del tributo queda sometido a consecuencias de carácter patrimonial y represivas en caso de incumplimiento de sus deberes y puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente ingreso esa suma"*. Excma. Corte Suprema de Justicia de la Nación in re. *"San Juan S.A. (TF 29974-I) c/ DGI s/Recurso de Hecho"*, Sentencia del 27/10/2015 (Fallos 338:1156).

Respecto de la carga de la prueba y su incumplimiento se ha decidido: *"Ha destacado esta Corte Suprema de Justicia que a tenor de lo dispuesto por el art. 308 del CPCC, incumbirá la carga de la prueba a la parte que afirme la existencia de un hecho controvertido, y cada una de las partes deberá probar el presupuesto de hecho del dispositivo que invoque como presupuesto de su pretensión, defensa o excepción. De esta forma, el digesto procesal local ha adoptado como criterio para distribuir la carga de la prueba, aquél que atiende a la posición en que se encuentra cada una de las partes con respecto a la norma jurídica cuyos efectos le son favorables en el caso concreto (cfr. CSJTuc., sentencia N° 79 del 27/02/2001)*.



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

En el mismo sentido, se sostuvo que 'La carga probatoria es un imperativo del propio interés, con lo cual su incumplimiento supone soportar el riesgo de dejar indemostrado el hecho que convenga al interés de la parte remisa' (CSJT, "Richardet Arnoldo Julio vs. Marquez Antonio Ramon S/Desalojo", sent n° 550 del 28/06/2000)". Excma. Corte Suprema de Justicia de Tucumán - Sala Laboral y Contencioso Administrativo, in re "Zeitune Isabel Sara vs. Caja de Previsión y Seguridad Social de Abogados y Procuradores de Tucumán s/ Sumario", Sentencia N° 1565 del 13/12/2016.

A más de la jurisprudencia citada, en virtud del art. 121 del C.T.P "Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y validos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante."

En conclusión, la carga de la prueba pesa exclusivamente en cabeza del Agente incumplidor, por lo que el incumplimiento de dicha carga acarreará indefectiblemente la efectivización de su responsabilidad solidaria originada en la omisión de retener el tributo.

Habiendo sido otorgada la posibilidad de producir prueba en la etapa impugnatoria y una nueva posibilidad en esta etapa recursiva, el apelante al no producir la prueba en ninguna de las etapas correspondientes no ha ejercido su derecho por su exclusiva responsabilidad, resultando los vicios en el procedimiento alegados, inexistentes.

Es decir, el apelante, teniendo la oportunidad de probar el efectivo ingreso de las retenciones por parte de los contribuyentes principales (proveedores) en las etapas administrativas pertinentes, no produjo prueba alguna; no pudiendo de esa manera desligarse de sus deberes como Agente de Retención.

Se observa entonces, que la postura asumida por la D.G.R. cuenta con el aval de la doctrina sentada por la CSJN y que la determinación de oficio practicada se ajusta estrictamente a la normativa vigente que regula el régimen de retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de esta provincia. En ese sentido, a los fines de determinar las alícuotas procedentes, determinar la base sujeta a retención, las exclusiones del régimen, se consideró lo dispuesto por la RG (DGR) N° 23/02,

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



sus modificatorias y complementarias, por lo que el acto administrativo en cuestión debe considerarse válido y ajustado a derecho.

Por lo expuesto corresponde **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **VICENTE TRAPANI S.A. C.U.I.T. N° 30-50551763-2** contra la Resolución N° D 06/21 de fecha 27/01/2021 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia, **DEJAR FIRME** las obligaciones tributarias incluidas en planilla denominada "*Planilla Determinativa N° PD 15-2015 – Acta De Deuda N° A 15-2015 - Etapa Impugnatoria*" y "*Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta De Deuda N° A 15-2015 - Etapa Impugnatoria*".

Así voto.

El Dr. José Alberto León dijo:

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

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

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

Visto el resultado del precedente acuerdo,

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1. NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **VICENTE TRAPANI S.A. C.U.I.T. N° 30-50551763-2** contra la Resolución N° D 06/21 de fecha 27/01/2021 emitida por la Dirección General de Rentas y en consecuencia, **DEJAR FIRME** las obligaciones tributarias incluidas en planilla denominada "*Planilla Determinativa N° PD 15-2015 – Acta De Deuda N° A 15-2015 - Etapa Impugnatoria*" y "*Planilla Anexa de Intereses Resarcitorios – Acta De Deuda N° A 15-2015 - Etapa Impugnatoria*".



GESTION
DE LA CALIDAD

RI-9000-9766



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

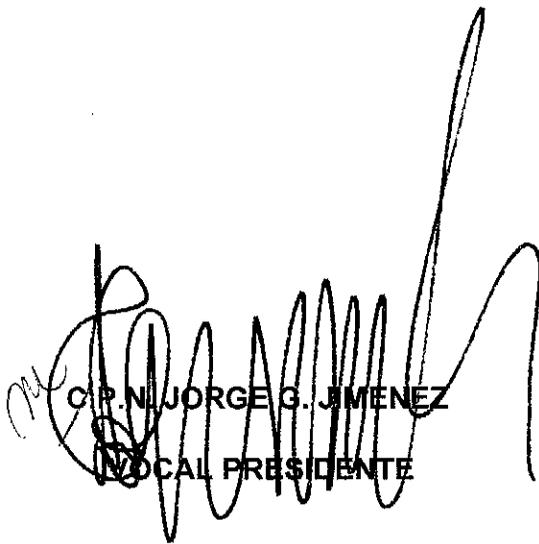


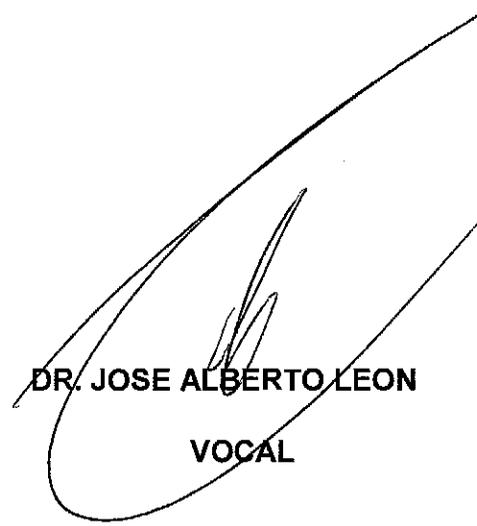
TRIBUNAL FISCAL
DE APELACIÓN TUCUMÁN

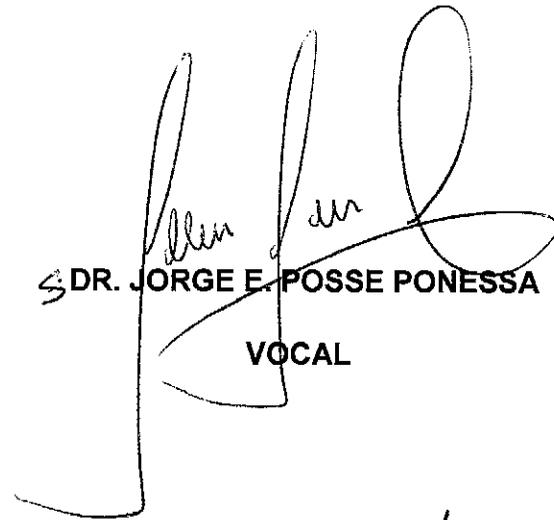
2. REGISTRAR, NOTIFICAR y devolver los antecedentes administrativos acompañados y ARCHIVAR.

J.P.

HACER SABER


C.P. NI JORGE G. JIMENEZ
VOCAL PRESIDENTE


DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL


SDR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MÍ


Dr. JAVIER CRISTOBAL AMUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION