

SENTENCIA N°: 203/2023

Expte. N°: 704/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los ...1..... días del mes de ...SEPTIEMBRE..... de 2023 reunidos los miembros del **TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN**, Dr. José Alberto León (Vocal Presidente); C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal); Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada como **"ACHERAL S.A. S/ RECURSO DE APELACION"**, Expte. N° 704/926/2019 (Expte. D.G.R. N° 24181/376/D/2015) y;

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

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

I.- A fs. 950/954 del Expediente (D.G.R.) N° 24181/376/D/2015, el contribuyente **ACHERAL S.A.** (C.U.I.T. N° 33-70866875-9), a través de su apoderado, interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 315/19, de fecha 17/10/2019 obrante a fs. 946/948 del mismo expediente.

Mediante la referida resolución se resolvió **RECHAZAR** la impugnación interpuesta por la firma contra el Acta de Deuda N° A 1942-2018, confeccionada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmándose la misma.

II.- En su Recurso de Apelación interpuesto el día 11/11/2019, el presentante plantea, en primer término, la nulidad del ajuste efectuado por la D.G.R.

En este sentido, se agravia respecto a la falta de integración del procedimiento con los obligados directos del tributo.

Manifiesta que del texto de la resolución apelada surge claro que la Autoridad de Aplicación admite la posición jurisprudencial que sostiene que el responsable por deuda ajena puede librarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente ha ingresado las sumas de dinero a él correspondientes en concepto de principal obligado.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

Asimismo, destaca que la resolución contiene la aceptación de que la solidaridad no excluye la subsidiariedad. Señala que al ser subsidiaria deben concurrir los siguientes requisitos: i) la determinación de las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal; ii) la falta de regularización por parte de aquel de la intimación administrativa de pago; y iii) la efectivización de la responsabilidad solidaria por medio del procedimiento de determinación de oficio en cabeza del responsable.

Expresa que esta posición fue plasmada por la D.G.R. en la Resolución N° D 617/18, dictada en el expediente 21789/376/D/2018, en ella sostuvo: "(...) *la solidaridad de los responsables por el cumplimiento de la deuda ajena, nace luego de tramitado el procedimiento de determinación de oficio contra el deudor y ante el incumplimiento de éste a su obligación de pago, una vez notificada el Acta de Deuda y expirado el plazo previsto por la misma para la cancelación de la deuda determinada (...) La responsabilidad solidaria nace cuando por incumplimiento de cualquiera de los deberes impositivos a cargo del obligado directo no se abonara oportunamente el tributo debido, con lo que el hecho generador de la referida responsabilidad consiste en no abonar oportunamente el impuesto*".

Afirma que, en el caso de autos, no existe ningún informe y/o constatación del Organismo Fiscal acerca de la existencia de algún tipo de reclamo formulado a los proveedores de Acherel S.A. en su carácter de contribuyentes, por lo que ni siquiera existe una presunción de deuda del sujeto pasible de la retención como contribuyente del gravamen, por lo que no podría existir una presunción de solidaridad de parte de la Compañía.

En virtud de ello, sostiene que no sólo no existe ninguna contradicción con la posición asumida por la C.S.J. de Tucumán en el precedente Bercovich S.A.C.I.F.I.A., sino que, por el contrario es la propia D.G.R. la que desnuda una nulidad resultante de la paradoja de exigir que el responsable acredite que el contribuyente ingresó el impuesto a él correspondiente, a la vez que ni siquiera dio una participación activa al principal obligado.

Remarca que de las constancias de autos no surge 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

la firma como responsable solidario. Agrega que la D.G.R. tampoco acompañó los estados de cuenta solicitados como prueba del ingreso del impuesto por parte del principal obligado, todo ello en violación a su derecho de defensa.

Expresa que la resolución en crisis insiste en que sea la Compañía quien integre el proceso con los principales obligados en el momento de la producción de la prueba ofrecida, cuando en realidad, el Máximo Tribunal Provincial exige la integración del trámite administrativo con los principales obligados en el momento de la determinación de deuda.

Manifiesta que, como prueba de la inexistencia de deuda y/o falta de impugnación de las declaraciones juradas de los obligados principales, con la impugnación se solicitó a la D.G.R. que informe si se realizó a los proveedores incluidos en el Acta de Deuda A 1942-2018 algún ajuste como contribuyente del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los períodos fiscales 01/2014 a 01/2015, siendo dicha prueba rechazada con fundamento en que *"la determinación de oficio al contribuyente directo no constituye una prueba directa de que el impuesto adeudado por la retención omitida o practicada en defecto, fue cancelada por éste, dado que mediante las mismas no se puede constatar cual/es es/son la/s factura/s de venta emitidas por el contribuyente directo que respalda la/s orden/es de pago incluidas en la determinación de oficio atacada (...)"*. Sin perjuicio de que de dicha prueba no surja con exactitud la vinculación existente entre las órdenes de pago y las facturas emitidas, destaca que no puede exigirse a la firma que abone una deuda que ni siquiera existe en cabeza de los principales obligados. Por lo dicho, sostiene que en el caso falta uno de los requisitos que habilitan la solidaridad tributaria, esto es, la determinación de las obligaciones fiscales en cabeza del deudor principal.

Destaca que el arribo a la verdad material no es una facultad de la Administración sino una imposición legal inexcusable (art. 3° de la Ley N° 4.537). En efecto, indica que como consecuencia de que la Autoridad de Aplicación debe ajustarse a la verdad material, resulta que la carga procesal de averiguar los hechos necesarios para la correcta solución del caso, recae sobre ella. Expresa que, no obstante ello, la Administración se resiste a cumplir con tal deber.

Resalta que es el propio Fisco el que cuenta con un aparato de inteligencia que lo posibilita a investigar a los posibles deudores, teniendo además el deber de



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



C.F.M. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

verificar si el principal obligado ingresó o no el impuesto, ya que, de prosperar el ajuste, se podría estar ingresando dos veces un mismo gravamen por una misma operación, ocasionándole además un perjuicio irreparable a la empresa.

Asimismo, sostiene que la solidaridad no puede considerarse en abstracto, sólo tiene razón de ser cuando existe el incumplimiento por parte del obligado principal. Señala que es la misma D.G.R. la que posee y la que puede verificar mediante un estado de cuenta de cada uno de ellos, si ingresaron el impuesto no retenido. La Compañía adolece de cualquier poder de policía para exigir a sus proveedores la exhibición de sus declaraciones juradas, pero no así la D.G.R.

Por lo expuesto, solicita la nulidad del proceder empleado por la Administración.

Por su parte, mediante el planteo relativo a la prueba de que el principal obligado ingresó el gravamen, el presentante reitera haber solicitado al Organismo Fiscal, a través de su escrito de impugnación, adjuntar los estados de cuenta de todos los sujetos incluidos en el ajuste, siendo rechazada su petición en una evidente violación al derecho de defensa de la Compañía y al principio de la búsqueda de la verdad material del caso concreto. En relación a este punto además, cita lo dispuesto en Sentencia del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires, Expte. 2360-0373730 del año 2011, "SNA-E (ARGENTINA) S.A.", sentencia del 04/06/2019, respecto a la cancelación del tributo en forma directa por parte del obligado principal.

En lo atinente al agravio referido a la omisión de la búsqueda de la verdad material, señala que, teniendo en cuenta que la D.G.R. cuenta con las declaraciones juradas, debió verificar si el proveedor adeudaba suma de dinero alguna. Si no poseía deuda, resulta inadmisibles el ajuste practicado a un responsable por deuda ajena por cuanto el sistema de la Ley N° 5.121 para el Impuesto sobre los Ingresos Brutos consiste en la declaración y pago simultáneos sin necesidad de aprobación ulterior por parte del Fisco. Indica que la normativa legal implicada establece que la materia imponible autodeterminada se presume y declara como exacta hasta tanto no sea impugnada por el Organismo Fiscal en ejercicio de sus potestades de verificación y fiscalización. Por lo dicho, considera que la presunción es la de la corrección del contenido de la declaración jurada hasta tanto no sea impugnada, por lo que no existe presunción de deuda del contribuyente y mucho menos del responsable solidario.

Asimismo, manifiesta que la resolución apelada contiene un expreso reconocimiento de que la D.G.R. cuenta con la información sobre los proveedores involucrados en el ajuste a la vez que reconoce que no realizó ningún tipo de labor destinada a verificar y/o constatar la existencia de deuda por parte de éstos. Expresa que la Administración efectuó un razonamiento insostenible desde todo punto de vista, al considerar que la omisión de retención hace presumir una deuda del principal obligado, aún cuando éste hubiera presentado su declaración jurada.

Agrega que, si la situación descrita por la D.G.R. fuera verdadera, adviene explicable el hecho de que en numerosos casos haya efectuado un reajuste en base a su sistema informático, excluyendo a aquellas operaciones realizadas con sujetos pasibles que registran la presentación de las declaraciones juradas en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos y la cancelación total de su obligación tributaria.

A continuación, analiza lo alegado por la recurrente bajo el subtítulo "Baja de oficio". En efecto, con respecto al supuesto incumplimiento de lo dispuesto en la R.G. N° 3/2013, sobre el tratamiento otorgado a los sujetos que registraban cancelación de oficio de su inscripción o de su alta en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, el Organismo Fiscal procedió a efectuar un ajuste con respecto a aquellos sujetos que recuperaron su condición de inscriptos, empero intimó a la firma al cobro por las retenciones omitidas que resulten una vez descontados los importes oportunamente declarados e ingresados por dichas operaciones.

Sobre este punto, argumenta que habiendo el proveedor regularizado su situación, no puede pretender la D.G.R. dejar subsistente un ajuste por supuestas retenciones, ya que no encontrarán explicación jurídica ni económica: si el proveedor ingresó su gravamen –y por eso recuperó su condición-, nada puede adeudarse a cuenta de lo que ya pagó.

Por lo dicho, considera que si los sujetos pasibles de retenciones recuperaron su condición de inscriptos es sólo porque presentaron sus declaraciones juradas e ingresaron el tributo correspondiente, ya que ello es requisito obligatorio para recuperar el alta en la D.G.R., conforme lo establece el artículo 5° de la R.G. N° 3/2013.

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

En consecuencia, y aún cuando el contribuyente hubiere regularizado tardíamente su situación, sostiene que esta regularización hizo desaparecer la obligación por parte del agente, que funciona a título de responsable solidario.

Finalmente, en cuanto a los intereses resarcitorios reclamados por la Administración al agente, destaca que los mismos no son ni fueron reclamados al contribuyente (obligado principal). En este punto, remarca que, en los presentes autos según la resolución en crisis, el agente habría omitido efectuar retenciones, no exige el pago de retenciones efectuadas y no ingresadas, por lo que si no rige la obligación tributaria para el contribuyente principal no rige para los deudores solidarios, ergo, al no regir la deuda de intereses para el principal obligado (proveedores), no rige para la Compañía en su carácter de agente de retención – art. 835° del C.C.y C.N.-.

Así, afirma que si la obligación fue cancelada por el pago que realizó el principal obligado, los efectos fueron también atribuibles a la recurrente como obligada solidaria. Por lo tanto, manifiesta que, extinta la deuda principal –por el pago espontáneo-, nada se puede reclamar al agente, menos aún una deuda en concepto de intereses que quedó fulminada por efecto de la condonación, resultando ello oponible tanto para el agente como para el propio Fisco.

En consecuencia, afirma que se encuentra extinguida la deuda de Acherel S.A. en su carácter de responsable solidario, incluso por los intereses.

Ofrece prueba documental, informativa y pericial contable.

Por lo expuesto, solicita se haga lugar al recurso interpuesto y se revoque la resolución apelada.

III.- A fs. 01/06 de Expediente N° 704/926/2019 la Dirección General de Rentas contesta traslado del recurso, conforme lo establecido en el artículo 148° del C.T.P., solicitando el rechazo del recurso deducido y la confirmación de la resolución apelada.

En primer término, el Organismo Fiscal se refiere al término de prescripción de sus facultades para determinar y/o reclamar el impuesto correspondiente a cada período fiscal. Al respecto, señala que dicho término se computa desde el vencimiento del plazo para presentar la declaración jurada respectiva a cada posición.

Destaca que, en el caso bajo análisis, el vencimiento para la presentación de la declaración jurada correspondiente a la obligación tributaria 01/2014, la más antigua de las determinadas, se produjo en fecha 10/02/2014. Así, indica que el cómputo del término de prescripción para la citada obligación operaría el día 10/02/2019, razón por la cual los períodos reclamados no se encuentran prescriptos al día de la notificación del acta de deuda analizada, hecho este ocurrido el 10/10/2018.

Manifiesta que, habiendo sido notificada el día 10/10/2018, es decir, con anterioridad al 10/02/2019, los términos de prescripción que se encontraban corriendo se suspendieron por un año, conforme surge del art. 63° del C.T.P., modificado por Ley N° 8964, vigente al momento de notificarse el acta de deuda, y conforme la doctrina vigente de la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia, expuesta en el fallo "Diosquez" entre otros. Y, en virtud de dicha suspensión, el plazo de prescripción de cinco años, relativo a la obligación fiscal 01/2014, se extendió hasta el 10/02/2020.

No obstante ello, expresa que con fecha 06/12/2019, la D.G.R. presentó demanda de embargo preventivo por los períodos incluidos en el certificado de deuda N° 610/2018, todos ellos contenidos en el Acta de Deuda N° 1942/2018, conforme surge del informe agregado a fs. 958/959 de autos.

Expresa que dicha demanda interrumpió en tiempo oportuno los plazos de prescripción que se encontraban corriendo en los términos del Código Civil, por lo que, no encontrándose prescripta ni condonada la obligación tributaria del período 01/2014, la más antigua de las verificadas, mucho menos lo están las restantes obligaciones contenidas en la citada acta de deuda.

Por lo expuesto, afirma que la acción de la D.G.R. para reclamar los períodos fiscales determinados en el Acta de Deuda N° A 883-2014 no se encuentra prescripta, ni resulta de aplicación lo previsto en el último párrafo del art. 7° de la Ley N° 8873 (conforme la modificación introducida por la Ley N° 9013).

Por su parte, respecto a la nulidad del ajuste planteada por el agente, señala que la implementación del Régimen de Retención en la fuente tiene una doble finalidad como es la recaudación anticipada de tributos por parte del Organismo Fiscal y evitar o atenuar la evasión fiscal por parte del sujeto pasible, revistiendo

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

G.P.F. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

para el mismo el carácter de impuesto ingresado computado como pago a cuenta de la obligación final por las operaciones por las que deberá tributar el gravamen. En esta línea, remarca que en aquellas operaciones de pago, en las cuales el agente, omitió practicar la retención en la fuente pero el sujeto pasivo del tributo si cumplió con su obligación de presentar declaración jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e ingresar el gravamen por todas las operaciones comerciales efectuadas por el normal desenvolvimiento de su actividad comercial, debería, el contribuyente directo al conformar las bases imponibles declaradas consignar las operaciones sujetas a retención que se encuentran en discusión; resultando así que la obligación tributaria respecto de tales operaciones se encontraría incluido en dicho cálculo, y en consecuencia estaría satisfecha la obligación tributaria en cabeza de quien se verifica el hecho imponible sujeto al pago del tributo, por lo que no podría exigirse al agente con posterioridad al acaecimiento de tal circunstancia, el ingreso de una suma (capital) a cuenta de una obligación tributaria que ya se encontraría cumplida por parte del sujeto pasible.

Resalta que si bien la D.G.R. cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, dicha información al consignar importes globales no resulta por sí 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 citadas declaraciones juradas del tributo. De lo expuesto surge que no se trata de una contradicción ya que atento a que existe una correlación directa entre la operación sujeta a retención y la base imponible del tributo en cabeza del sujeto pasible, se debe establecer 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 que fue 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 por el propio proveedor.

Destaca que, en la instancia anterior el Fisco procedió a dar inicio al proceso de apertura a prueba conforme a las pruebas ofrecidas por el presentante.

En este sentido reitera que "(...) respecto a la prueba 'INFORMATIVA', en el punto 1 donde solicita que se '... Adjunte el Estado de Cuentas de todos los

sujetos incluidos en el ajuste practicado mediante el Acta de Deuda A 1942/2018...' debemos indicar que la Autoridad de Aplicación receiptó el ofrecimiento del impugnante, procediendo al análisis de los estados de cuenta del impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles de retención, de los cuales debemos decir que (...) dicha información (al consignar importes globales) no resulta por sí sola prueba suficiente para que el fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujeta a retención, cuyo origen fueron las facturas de venta emitidas por los proveedores, integran o no la base imponible de las citadas DDJJ, como así tampoco si se canceló el impuesto.

Que en efecto, se reitera que los estados de cuenta incluyen información global mensual y por rubros respecto de bases imponibles, alícuotas, impuestos determinados, acreditaciones computadas y saldo de impuesto a favor del contribuyente o del fisco, resultando material y técnicamente imposible a partir de esa información conocer si la operación por la cual se emitió la determinación, se encuentra incluida o no en la base imponible declarada por el contribuyente directo (sujeto pasible), en consecuencia con esta única prueba resulta imposible para el fisco liberar de su responsabilidad solidaria al Agente, respecto de las retenciones omitidas de practicar o practicadas en defecto. (...)

Que respecto a la prueba 'INFORMATIVA', en el punto 2, que solicita a esta Dirección General que 'Informe si a los sujetos identificados en el punto 1 se les efectuó alguna determinación y/o ajuste como contribuyentes...', el fisco receiptó el ofrecimiento del impugnante, no resultando posible en los casos donde se determinan ajustes como contribuyentes directos del impuesto a los sujetos pasibles de retención, constatar por las operaciones incluidas en la Determinación de Oficio cuál fue la factura de venta emitida y que la misma se consideró en el armado de la DDJJ del impuesto sobre los Ingresos Brutos de este contribuyente.-
Que por lo expuesto, con la Prueba Informativa ofrecida tampoco se logra liberar al Agente de su Responsabilidad Solidaria respecto de las retenciones omitidas y/o practicadas en defecto.-

Que respecto a la 'PERICIAL CONTABLE' debemos decir que habiendo transcurrido el plazo estipulado en la 'APERTURA A PRUEBA', según surge de las actuaciones obrantes en el expediente de marras, el impugnante no efectuó la producción de la misma, atento a ello resulta de aplicación lo dispuesto en el



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

artículo 15 del Decreto 167/3 (ME)-2018 que reza 'Corresponderá al proponente instar la diligencia y adelantar los gastos razonables que requiere el perito según la naturaleza de la pericia. La falta de presentación del informe en tiempo importará el desistimiento de esta prueba' ".

Por su parte, en respuesta al argumento expuesto por el apelante en el punto "la prueba de que el principal obligado ingresó el gravamen", destaca la improcedencia de la jurisprudencia del Tribunal Fiscal de Apelaciones de la Provincia de Buenos Aires citada por el recurrente, ya que la misma es aplicable para el caso de percepciones omitidas no para retenciones, sobre lo cual versa la determinación practicada al Agente.

Respecto a lo planteado por la firma bajo el subtítulo "omisión de la búsqueda de la verdad material" reitera: "(...) *Con lo hasta aquí explicado, y considerando que conforme lo establecido en el art. 6 de la Resolución General N° 23/02, sus modificatorias y complementarias, la retención debe practicarse al momento de efectuarse cada pago, situación que resulta conocida por el Agente a quien corresponde la demostración de que el sujeto pasible de retención presentó su correspondiente Declaración Jurada en el impuesto sobre los Ingresos Brutos del período en que se efectuó, por parte del Agente, la operación de compra, locación y/o prestación de servicio; y consignó el contribuyente directo del impuesto al conformar las bases imponibles declaradas, 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.-*

Que en conclusión, liberar al Agente de Retención de su responsabilidad solidaria respecto de retenciones omitidas o practicadas en defecto, remite a una cuestión de hecho y prueba y que la actividad exige que el presentante aporte prueba concluyente y contundente de lo que pretende demostrar, en este caso que el contribuyente directo (sujeto pasible de retención) canceló el Impuesto sobre los Ingresos Brutos por la operación de venta que realizó con ACHERAL S.A".

En relación a lo planteado en el punto "BAJA DE OFICIO" manifiesta que, respecto a la situación de las operaciones a sujetos por los cuales correspondía aplicar la alícuota del 10,5% (en virtud a lo establecido en el art. 1° y el segundo párrafo del art. 4° de la Resolución General N° 3/2013) que al momento del pago

registran baja de oficio en el impuesto sobre los Ingresos Brutos (período 01/2013 a 11/2014) y sujetos pasibles que no acreditan su inscripción en el mencionado tributo en la provincia de Tucumán (período 01 a 12/2015), atento a que de la consulta al sistema informático de la D.G.R. se constató que aquellos sujetos pasibles de retención recuperaron su condición de inscriptos, se consideró en la determinación de oficio dicha situación, aplicando a la base de cálculo sujeta a retención la alícuota del 3,5% para operaciones de pago efectuadas con contribuyentes locales de la Provincia o a la alícuota del 1,75% para sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral con jurisdicción sede Tucumán o alta en esta provincia, intimando el pago al agente por las retenciones omitidas que resulten una vez descontados los importes oportunamente declarados e ingresados por dichas operaciones.

Asimismo, respecto de aquellas operaciones de pago efectuadas con sujetos pasibles que recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se intimó el pago de los intereses resarcitorios considerando como base de cálculo del interés la diferencia que surge entre el monto de las retenciones omitidas determinadas a la alícuota del 10,5% por aplicación de la R.G. N° 03/2013 y R.G. N° 82/2014, y el monto de las retenciones omitidas que surgen al aplicar la alícuota del 3,5% para operaciones de pagos efectuadas con contribuyentes locales de la Provincia o la alícuota del 1,75% para sujetos inscriptos en el Régimen de Convenio Multilateral con jurisdicción sede Tucumán o alta en esta provincia, calculados desde la fecha de vencimiento de la DDJJ del agente hasta la fecha que recuperaron su condición de inscriptos en el referido tributo.

Respecto a la improcedencia de los intereses resarcitorios, remarca que los mismos son una consecuencia de la relación jurídica preexistente; esto es, la deuda tributaria del contribuyente o responsable. Manifiesta que, acreditado en autos su incumplimiento, los intereses se derivan como resultado lógico de la situación de irregularidad fiscal.

En este sentido, manifiesta que el artículo 886° del Código Civil y Comercial Común, vigente al momento de notificar el acta de deuda, establece la mora automática del deudor, la cual se produce por el mero vencimiento del plazo, que es justamente la situación de autos, en la cual las obligaciones del agente tienen



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

expresamente establecido el plazo de vencimiento respectivo de las obligaciones a su cargo. A más de ello, y remitiéndose a lo establecido por la norma precedentemente citada, destaca que de su redacción, la cual condiciona la falta de aplicación de intereses a la prueba que pudiera producir el deudor respecto de la inimputabilidad del incumplimiento en el que se hubiera visto incurso, señala que surgen evidentes los motivos para el rechazo del planteo formulado.

A continuación se refiere a la prueba ofrecida por el presentante en el recurso de apelación interpuesto.

En efecto, en lo atinente a lo requerido en el punto "1" de la prueba informativa, a través del cual el apelante solicita se adjunte los estados de cuentas de todos los sujetos incluidos en el ajuste practicado mediante el Acta de Deuda A 1942/2018, indica haber receptado el ofrecimiento del impugnante, procediendo al análisis de los estados de cuenta del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles de retención, en relación a los cuales dicha información (al consignar importes globales) no resulta por sí sola prueba suficiente para que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención, cuyo origen fueron las facturas de venta emitidas por los proveedores, integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas, como así tampoco si se canceló el impuesto.

Remarca que la información necesaria para liberar al agente de retención de su responsabilidad solidaria de actuar como tal, no está disponible a simple vista en la información obrante en los estados de cuenta, atento a que es el agente ACHERAL S.A., en grado principal, quien conoce cómo canceló las facturas emitidas por sus proveedores como así también la vinculación precisa entre estas facturas y las operaciones de pago incluidas en la determinación de oficio.

Además aclara, que la información contenida en los estados de cuenta, tales como ingresos de los contribuyentes (base imponible declarada), alícuotas aplicadas, actividades desarrolladas, acreditaciones, montos de impuestos pagados o no, existencia de saldo a favor o no, es información no necesaria en estos casos y está protegida por el art. 110° del C.T.P. (secreto fiscal).

Respecto al punto "2" de la prueba informativa, mediante el cual la firma solicita a la D.G.R. informar si a los sujetos identificados en el punto "1" se les efectuó alguna determinación y/o ajuste como contribuyentes, señala que el Fisco receptó

el ofrecimiento del impugnante, no resultando posible en los casos donde se determinan ajustes como contribuyentes directos del impuesto a los sujetos pasibles de retención, constatar por las operaciones incluidas en la determinación de oficio cuál fue la factura de venta emitida y que la misma se consideró en el armado de la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de este contribuyente. De acuerdo a lo indicado, afirma que con la prueba informativa ofrecida tampoco se logra liberar al agente de su responsabilidad solidaria respecto de las retenciones omitidas y/o practicadas en defecto.

Por último, en cuanto a la prueba pericial, remarca que habiendo transcurrido el plazo estipulado en la apertura a prueba, según surge de las actuaciones obrantes en el expediente, el impugnante no efectuó la producción de la misma, atento a ello expresa que resulta de aplicación lo dispuesto en el artículo 15° del Decreto 167/3 (ME)-2018, el cual prevé *"Corresponderá al proponente instar la diligencia y adelantar los gastos razonables que requiere el perito según la naturaleza de la pericia. La falta de presentación del informe en tiempo importará el desistimiento de esta prueba"*.

En virtud de todo lo expuesto, entiende que corresponde RECHAZAR el recurso de apelación interpuesto por el agente en contra de la Resolución N° D 315-19 de fecha 17/10/2019, debiendo confirmarse la misma en su totalidad. Ofrece prueba instrumental y hace reserva del caso federal.

IV.- A fs. 12/13 del Expediente N° 704/926/2019 obra sentencia interlocutoria N° 110/2022 de fecha 04/07/2022 dictada por este Tribunal, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el Recurso de Apelación interpuesto en contra de la Resolución (D.G.R.) N° D 315/19 y se dispone abrir la causa a prueba por el término de 20 días contados a partir del día siguiente a la recepción de la última notificación. Respecto a la prueba se indicó textualmente: *"3. A LAS PRUEBAS OFRECIDAS POR ACHERAL S.A.: a.- A la prueba documental: Téngase presente para definitiva. b.- A la prueba informativa: Acéptese la misma conforme fue ofrecida. En consecuencia, librar oficio a la D.G.R. en el modo en que fue propuesto, el cual deberá ser confeccionado por el interesado y presentado en Secretaría General de éste T.F.A. para su control y despacho correspondiente. c.- A la prueba pericial contable: Acéptese la misma conforme fue ofrecida. De acuerdo a lo establecido en el artículo 23° del R.P.T.F.A. otorgar al contribuyente*

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

un plazo de 48 hs. a fin de que designe el perito contador que realizará la pericia requerida, debiendo denunciar el domicilio del mismo, en el radio de San Miguel de Tucumán. Otorgar a la D.G.R. el plazo de 48 hs. a fin de que designe perito contador para actuar en su representación. A LAS PRUEBAS DE LA D.G.R.: a.- Prueba Instrumental: Téngase presente para definitiva (...)". Dicha sentencia fue debidamente notificada a ambas partes.

A fs. 25 del expediente de cabecera, con fecha 30/08/2022, se dejó constancia del cierre del período probatorio, habiendo las partes ofrecido prueba documental, la que se tuvo presente para definitiva; prueba informativa, la que fue aceptada y producida; prueba pericial contable, la que fue aceptada y no producida, dado que el contribuyente no designó en tiempo y forma perito contador a tal fin; y prueba instrumental ofrecida por la D.G.R., la cual se tuvo presente para definitiva.

Asimismo, en dicha fecha se provee que pasen los autos a despacho para resolver.

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

Así, cabe referirse en primer término al planteo que realiza el agente sobre la nulidad del ajuste por falta de integración al procedimiento de los obligados principales del impuesto. En este sentido, es preciso remarcar que la relación jurídica tributaria cuya integración persigue la recurrente a través de la participación en el procedimiento determinativo del contribuyente obligado principal, 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.

Dicho ello, es preciso señalar que, 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.

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

El carácter solidario de la obligación del agente que incumple la retención, da por tierra la pretensión de que la Administración deba efectuar previamente el control del pago del impuesto por parte del obligado principal, y sólo en tal caso proceder a su reclamo al agente.

Sin embargo, tal como se expresó anteriormente, 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:



Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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



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

- 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.

En virtud de lo expuesto, podemos observar a lo largo del procedimiento administrativo, que el presentante no demostró de forma cierta que los proveedores de ACHERAL S.A. hayan incluido sus operaciones de venta en el armado de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, tampoco demostró que hayan presentado las declaraciones juradas correspondientes y menos aún demostró que hayan ingresado el impuesto resultante de las mismas. Cabe señalar que, la presente determinación impositiva fue realizada partiendo del análisis de la documentación aportada por la firma a lo largo del proceso, tales como listado de Órdenes de pago y Libros IVA Compras, ambos en soporte óptico (CD), y la información obtenida de los sistemas informáticos de la D.G.R., tal como se expresó en el fundamento del Acta de Deuda N° A 1942-2018.

Se destaca que en oportunidad de resolver la impugnación, la D.G.R. dispuso la apertura a prueba del proceso, haciendo lugar a la prueba informativa y pericial contable ofrecidas (fs. 918 del expediente administrativo).

Al respecto, surge de las constancias obrantes en autos que la Autoridad de Aplicación analizó la prueba informativa ofrecida. Así, en relación a lo requerido en el punto "1" de la misma, mediante el cual la firma solicitó a la D.G.R. adjuntar los estados de cuenta de los sujetos incluidos en el ajuste practicado mediante Acta de Deuda N° A 1942/2018, correspondientes a los períodos fiscales 01/2014 al 12/2015, el Organismo fiscal expresó en la resolución recurrida que procedió a analizar los referidos estados de cuentas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los sujetos pasibles de retención, concluyendo que a partir de dicha información (al consignar importes globales) no es posible conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de los

proveedores, como así tampoco si se canceló el tributo. Por su parte, respecto a lo solicitado mediante el punto "2" de la prueba informativa, consistente en informar si a los sujetos incluidos en el ajuste se les efectuó alguna determinación y/o ajuste como contribuyentes directos en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos por los referidos períodos, la D.G.R. manifestó que tampoco es posible constatar por las operaciones incluidas en la determinación de oficio cuál fue la factura de venta emitida y que la misma se consideró en el armado de la declaración jurada del impuesto de este contribuyente. Por lo expuesto, indicó que la prueba informativa ofrecida en dicha instancia no logró liberar al agente de su responsabilidad solidaria respecto de las retenciones omitidas y/o practicadas en defecto.

En lo atinente a la prueba pericial contable propuesta, la Autoridad de Aplicación señaló que el presentante no produjo la misma, resultando de aplicación lo dispuesto en el artículo 15° del Decreto N° 167/3 (ME)-2018.

Por su parte, en oportunidad de interponer su Recurso de Apelación, el agente solicitó la apertura a prueba nuevamente, siendo concedida dicha solicitud por éste Tribunal, en búsqueda de la verdad material. Cabe destacar que la prueba ofrecida en esta instancia es idéntica a la propuesta en la etapa impugnatoria, antes detallada.

A estos efectos, la Autoridad de Aplicación dio inicio al Expediente N° 7522/376/T/2022 (adjunto a fs. 21/23 del expediente de cabecera).

Así, conforme surge de la contestación al oficio remitido, en relación al punto 1) de la prueba informativa ofrecida, el Organismo Fiscal expresó que no resulta posible dar cumplimiento a lo requerido, debido a que los estados de cuenta comprenden datos de contenido económico-patrimoniales atinentes a contribuyentes o responsables que resultan ser ajenos al proceso, información que se encuentra amparada por el Secreto Fiscal establecido por el artículo 110° del C.T.P. Al respecto, remarca que el artículo aludido es explícito en el sentido que las declaraciones juradas, manifestaciones e informes que componen los estados de cuenta son secretas y no pueden ser admitidas como pruebas en las causas judiciales, lo cual impide la posibilidad de suministrar la misma. Por lo expresado concluye que, mediante este punto se persigue el suministro de información amparada por el Secreto Fiscal sin que se hubiera alegado

fundamento que justifique el levantamiento del mandato legal determinado por el artículo 110° del C.T.P.

En cuanto a lo requerido en el punto 2) de la prueba informativa ofrecida, la D.G.R. individualiza a aquellos sujetos pasibles de retención que registran determinación de oficio como resultado de un proceso de fiscalización. No obstante ello, aclara que la existencia o no de una determinación de oficio a los contribuyentes directos de la relación jurídico tributaria, no implica una condición *sine qua non* de que los mismos hayan cancelado el Impuesto sobre los Ingresos Brutos en su justa medida respecto de cada una de las operaciones de ventas efectuadas a ACHERAL S.A., y que este hecho permita al Fisco liberar al agente de retención de su responsabilidad solidaria respecto de las retenciones omitidas o practicadas en defecto.

En virtud de lo indicado, la Autoridad de Aplicación señala que el agente no queda liberado de su responsabilidad del ingreso de la retención omitida de practicar, atento a que no integró al contribuyente directo de la relación jurídica tributaria con el Fisco mediante la prueba ofrecida y aceptada por este Tribunal, no habiéndose probado que el mismo declaró y pagó el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de cada una de las operaciones incluidas en la determinación de oficio en discusión.

Teniendo en cuenta lo expuesto hasta este punto, comparto los argumentos expresados por la D.G.R., no siendo posible a partir de la prueba informativa ofrecida liberar al agente de su responsabilidad solidaria en relación a los importes reclamados por la Administración.

Asimismo, considero pertinente destacar que, conforme lo establecido en el artículo 6° de la R.G. (D.G.R.) N° 23/02, sus modificatorias y complementarias, norma que regula el Régimen de Retención del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, la retención debe practicarse al momento de efectuarse el pago, situación sólo conocida por el agente, como así también conoce el momento en el que se realizó la compra, locación y/o prestación de servicio; por lo dicho, es al agente a quien le corresponde la demostración de que el sujeto pasible de retención presentó su declaración jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del período en el que la compañía realizó la compra, locación y/o prestación de servicio, y consignó en sus bases imponibles las operaciones que se encuentran en

discusión, con lo cual se constataría el ingreso del tributo en cabeza de quien verifica el hecho imponible.

En virtud de lo manifestado, no le asiste razón al agente en relación a este agravio.

Ahora bien, en relación a lo expresado por la recurrente bajo los planteos titulados: "La prueba de que el principal obligado ingresó el gravamen" y "Omisión de la búsqueda de la verdad material", el presentante deja entrever su pretensión respecto a que sea la D.G.R. quien, con la información sobre la presentación y pago de las declaraciones juradas de los proveedores, determine el cumplimiento de sus obligaciones como agente de retención.

Al respecto, cabe remitirnos a lo manifestado precedentemente en relación a la deficiencia probatoria de los estados de cuenta de los sujetos comprendidos en el ajuste en discusión, teniendo en cuenta que lo pretendido por el recurrente es totalmente erróneo, puesto que de ésta manera es imposible establecer con precisión si en la base imponible de las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por los proveedores (sujetos pasibles de 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.

Resulta relevante 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 artículo 120° del C.T.P., el cual 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*".

Por lo expuesto, tampoco le asiste razón al presentante en relación a estos planteos.

Por otra parte, coincido con la D.G.R. en que la recuperación de la condición de inscripto en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos para los sujetos que

Dr. JOSE ALBERTO LEON
PRESIDENTE
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

registraban "Bajas de oficio" implica recuperar la alícuota de retención aplicable conforme la condición de inscripto como local o bajo el régimen de Convenio Multilateral del sujeto pasible, lo cual en nada se relaciona con la responsabilidad solidaria que subsiste por las retenciones omitidas o practicadas en defecto, de la cual sólo se liberaría si demuestra que el contribuyente directo canceló el Impuesto sobre los Ingresos Brutos respecto de cada una de las operaciones incluidas en la determinación de oficio.

Finalmente, respecto al planteo relativo a la improcedencia de los intereses reclamados al agente por parte del Organismo Fiscal en la deuda determinada, incluidos en planilla denominada "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS ACTA DE DEUDA N°: A 1942-2018" que surgen de aquellas operaciones efectuadas con sujetos pasibles que recuperaron su condición de inscriptos en el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, se defiende la procedencia de los mismos. Entiendo que, en el presente caso, los intereses que se determinan al agente encuentran sustento en el perjuicio financiero que genera al Fisco el incumplimiento de las obligaciones a su cargo, de retener y transferir esa retención a la D.G.R., a la fecha de su vencimiento. Se observa en autos que los intereses calculados tienen efectivamente un carácter resarcitorio, en tanto constituyen una indemnización debida al Fisco por la mora en que ha incurrido el contribuyente o responsable en la cancelación de sus obligaciones tributarias. Los intereses resarcitorios se justifican por tratarse de una indemnización al acreedor cuyo derecho de crédito se lesionó al no satisfacerse las deudas en el plazo establecido.

Según lo normado por el artículo 50° del C.T.P.: *"La falta total o parcial de pago de los gravámenes, retenciones, percepciones, recaudaciones, anticipos y demás pagos a cuenta, devengará desde los respectivos vencimientos, sin necesidad de interpelación alguna, un interés resarcitorio. En caso de cancelarse total o parcialmente la deuda principal sin cancelarse al mismo tiempo los intereses que dicha deuda hubiera devengado, éstos, transformados en capital, devengarán desde ese momento los intereses previstos en este artículo. El Ministro de Economía establecerá la tasa del interés previsto en el primer párrafo, la que no podrá ser superior al doble del interés vigente que perciba por operaciones normales de adelanto en cuenta corriente el Banco de la Nación Argentina. La*

obligación de abonar estos intereses subsiste sin necesidad de intimación o determinación alguna por parte de la Autoridad de Aplicación, no obstante, la falta de reserva de esta última al percibir el pago de la deuda principal y mientras no haya transcurrido el término de la prescripción para su cobro".

A raíz de lo expuesto, tampoco resulta procedente el planteo del recurrente en relación a este punto.

Por todo lo expresado, propongo que se dicte la siguiente resolución: 1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por el contribuyente **ACHERAL S.A.**, C.U.I.T. N° 33-70866875-9, y en consecuencia, **CONFIRMAR** la Resolución (D.G.R.) N° D 315/19 de fecha 17/10/2019.

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 **ACHERAL S.A.**, C.U.I.T. N° 33-70866875-9, y en consecuencia, **CONFIRMAR** la Resolución (D.G.R.) N° D 315/19 de fecha 17/10/2019, en virtud de los considerandos que anteceden.

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

HACER SABER

ABF

DR. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL PRESIDENTE

C.P.N JORGE G. JIMENEZ
VOCAL

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



DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL

ANTE MI



Dr. JAVIER CRISTÓBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION