

SENTENCIA N° 18 /2020

Expte. N° 156/926/2019

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 10 días del mes de FEBRERO de 2020, se reúnen los Señores miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN DE LA PROVINCIA DE TUCUMÁN, bajo la Presidencia del Dr. José Alberto León, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal), y C.P.N Jorge Gustavo Jiménez (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada "UNILEVER DE ARGENTINA S.A. S/ RECURSO DE APELACIÓN", Expediente Nro. 156/926/2019 (Expte. DGR Nro. 55.122/376/D/2017) y;

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

El Dr. Jorge E. Posse Ponessa dijo:

I.- Que el contribuyente UNILEVER DE ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-50109269-6, presentó Recurso de Apelación -fs. 691/698 del Expte. N° 55.122/376/D/2017-, por medio de su apoderado Maximiliano Sanz, contra la Resolución N° D 616/18 de la Dirección General de Rentas de fecha 26/11/2018, obrante a fs. 683/685 del Expte. N° 55.122/376/D/2017. En ella se resuelve HACER LUGAR PARCIALMENTE a la impugnación interpuesta por la firma UNILEVER DE ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-50109269-6, con domicilio fiscal en calle Alférez Hipólito Bouchard N° 4.191, piso 8, Munro, Provincia de Buenos Aires, contra el Acta de Deuda N° A 3454/2017, practicada en concepto de Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención, confirmando la misma conforme planilla anexa denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3454-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 3454-2017- ETAPA IMPUGNATORIA". INTIMAR al cumplimiento de las obligaciones tributarias que surgen de la planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA DE INTERESES – ACTA DE DEUDA N° A 3454-2017 – IMPUESTO SOBRE LOS INGRESOS BRUTOS - AGENTE DE RETENCIÓN – ETAPA IMPUGNATORIA".

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 primer lugar, bajo el epígrafe *"INCONSTITUCIONALIDAD DE LA R.G. N° 23/02"* sostiene que ninguna carga tributaria puede serle exigible sin la preexistencia de una disposición legal encuadrada dentro de los preceptos y requisitos constitucionales, manifestando que la R.G. N° 23/02 de la D.G.R. resulta inconstitucional, por violentar el principio de legalidad, delineado por los arts. 17° y 19° de la C.N., y 22° de la Constitución de la Provincia de Tucumán, ya que incurre en un exceso reglamentario, y afecta elementos estructurales del Impuesto sobre los Ingresos Brutos.

En concordancia, alega que la RG N° 23/02 fue dictada al amparo de una delegación legislativa que incurre en una abierta violación a lo establecido en el art. 3° de la Constitución Provincial.

Bajo el título *"AUSENCIA DE PERJUICIO FISCAL, EL FALLO BERCOVICH"* aduce que no existe perjuicio fiscal alguno respecto a las retenciones que no hubieran sido practicadas, ya que debe presumirse que los proveedores a los que omitió efectuar retenciones en ningún caso se computaron las mismas como pago a cuenta del tributo que debieron a pagar en carácter personal.

Señala que la pretensión del Fisco de cobrarle sumas no retenidas o retenidas en defecto se encuentra desprovista de sustento, pues los contribuyentes involucrados ingresaron el gravamen a ellos correspondiente sin computar los créditos fiscales que les hubieran correspondido. De esta manera, el Organismo fiscal no puede válidamente reclamarle que ingrese nuevamente el tributo, porque lo estaría cobrando dos veces, verificándose un enriquecimiento sin causa.

Afirma que los agentes de recaudación son responsables solidarios, razón por la cual es dable exigir a la D.G.R. que tome parte en la causa y aporte los elementos de prueba que permitan dilucidar si las retenciones omitidas fueron –o no– tomadas como créditos fiscales por parte de los contribuyentes principales.

Por último, bajo el título *"FALTA DE FUNDAMENTO Y ERRORES EN EL AJUSTE PRACTICADO POR LA DGR"* advierte que para los proveedores *"CARRIQUIRIBORDE Y SCHAMUN SH"* y *"PERALTA RAFAEL ALFREDO"*, el Fisco provincial incurre en un error en cuanto al procedimiento utilizado para calcular el monto sujeto a retención, al considerar una base imponible incorrecta producto de no haber tomado en consideración los Formularios CM-05 de los mencionados sujetos a los fines de identificar el coeficiente correspondiente a la jurisdicción de Tucumán.

II.- A fs. 01/05 del expediente de cabecera, la Dirección General de Rentas, contesta traslado del recurso interpuesto por el contribuyente, conforme lo establecido en el artículo 148° del Código Tributario Provincial.

Respecto a lo aducido por el apelante bajo el título "AUSENCIA DE PERJUICIO FISCAL, EL FALLO BERCOVICH" sostiene que es al agente a quien corresponde la demostración de que el sujeto pasible de retención presentó su correspondiente declaración jurada y efectuó la cancelación del tributo a título personal.

En concordancia, aduce que el caso de marras el apelante no demostró en forma cierta que el sujeto pasible de retención -contribuyente directo del impuesto- haya incluido la operación de venta cuya retención se omitió en el armado de la base imponible para el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos que le correspondía a título personal, y menos aún que el impuesto haya sido cancelado, ante lo cual, el agente no puede quedar librado de su responsabilidad solidaria.

Sostiene que los estados de cuenta correspondientes a los contribuyentes principales no resultan suficientes para liberar al agente de retención de su responsabilidad, ya que dicha información consigna importes globales y no resultan por sí solos prueba suficiente para conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran o no la base imponible de las citadas declaraciones juradas.

En atención a lo alegado por el recurrente bajo el título "FALTA DE FUNDAMENTO Y ERRORES EN EL AJUSTE PRACTICADO POR LA DGR" aduce que, en relación al sujeto "CARRIQUIRIBORDE Y SCHAMUN SH", se procedió a realizar ajustes correspondientes a la determinación practicada. En virtud de ello, se confeccionó la planilla "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3454-2017 -ACTA DE DEUDA N°: A 3454-2017 – ETAPA RECURSIVA", la cual obsta en el soporte óptico (CD) obrante a fs. 711 del expediente de marras.

Con relación al contribuyente "PERALTA RAFAEL ALFREDO", alega que en el expediente de autos se presentaron las correspondientes declaraciones juradas de Convenio Multilateral, pero en ellas no se incluyen los coeficientes relacionados con las jurisdicciones dadas de alta, además de que casi la totalidad de los ingresos declarados por el sujeto pasible en las mismas se atribuyen a la

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

jurisdicción de Tucumán, por lo cual que no es posible realizar ajustes a lo determinado.

III. A fs. 14/15 del expediente de cabecera, obra Sentencia Interlocutoria de este Tribunal N° 793/19, donde se tienen por presentadas las actuaciones, y se declara la cuestión de puro derecho, quedando los autos en condiciones de ser resueltos.

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 entrar al análisis de los hechos para expedirse sobre la procedencia del planteo impetrado por el recurrente.

IV.a.- En respuesta a lo planteado por el apelante bajo el título "INCONSTITUCIONALIDAD DE LA R.G. (D.G.R.) N° 23/02", cabe expresar que 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.

Por otra parte, resulta menester tener bajo consideración lo dispuesto por la Excma. Corte Suprema de Justicia de la Provincia en autos *"TECOTEX SACIFIA C/PROVINCIA DE TUCUMAN -DGR S/INCONSTITUCIONALIDAD"* expte. N° A 719/13 (01/08/2018), donde estableció que la Autoridad de Aplicación posee facultad para fijar los modos que resulten más beneficiosos en función de la protección de las cuentas públicas.

El artículo 101 inciso 13) de la Constitución de la Provincia de Tucumán establece que el Gobernador es el Jefe de la Administración Provincial y tiene la atribución



de:“(…) hacer recaudar las rentas de la provincia y decretar su inversión, con arreglo de ley (…)”. A su vez, el inciso 3) de la norma citada faculta al Poder Ejecutivo para “(…) expedir las instrucciones y reglamentos que sean necesarios para la ejecución de las leyes (…)”.

De la interpretación de las normas citadas se concluye que el Poder Ejecutivo Provincial puede, válidamente y con la finalidad de lograr una apropiada recaudación de las rentas provinciales, expedir instrucciones y reglamentos necesarios para lograr una apropiada aplicación de las leyes dictadas por el Poder Legislativo.

En ese sentido, el Poder Ejecutivo ha delegado en la D.G.R., por una cuestión de especialidad y especificidad, las funciones concernientes a la aplicación de los tributos. Como consecuencia de ello, se dictó la Resolución General cuestionada.

El artículo 32 del Código Tributario Provincial, luego de definir la figura de agente de retención, percepción y recaudación, delega expresamente en la D.G.R. la facultad para:“(…) designar agentes de retención y/o percepción y/o recaudación y/o información.”. En concordancia, el inciso 10) del artículo 9 del citado digesto, dispone que la Autoridad de Aplicación tendrá, entre otras la siguiente facultad:“(…) 10. Dictar normas generales y obligatorias con relación a los agentes de retención, percepción recaudación e información y establecer las obligaciones a su cargo.”

Por otra parte, el régimen de retención reglamentado por R.G. N° 23/02, no afecta los elementos estructurares del Impuesto sobre los Ingresos Brutos, ya que el mismo no crea ni suprime de forma alguna tributos preestablecidos. El vínculo jurídico tributario, perfeccionado por la realización del hecho tipificado por la Ley, no fue alterado por la normativa analizada.

El régimen de retención pone en cabeza de ciertos agentes la labor de retener el Impuesto sobre los Ingresos Brutos, pero no regula los aspectos sustanciales que hacen a la esencia misma del tributo, ni a su estructura. Se limita a normar la forma de recaudación del gravamen mediante un régimen de pago a cuenta del mismo.

En definitiva, considero que no existe inconstitucionalidad en la Resolución General (DGR) 23/02 -modificatorias y complementarias-, por el contrario, esta se

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

Dr. JORGE GUSTAVO JIMENEZ  
VOCAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

inspira en el cumplimiento estricto de la Ley, por lo cual no le asiste razón al apelante.

**IV.b.-** Con respecto a lo manifestado por el apelante bajo el punto "AUSENCIA DE PERJUICIO FISCAL, EL FALLO BERCOVICH", cabe manifestar que el Agente de Retención que no cumple con el deber de retener deviene responsable del ingreso del impuesto debido, previéndose como dispensa la acreditación de que el contribuyente directo ingresó las sumas respectivas.

El art. 33° del C.T.P. establece: *"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. El agente es responsable ante el contribuyente por las retenciones, percepciones y/o recaudaciones efectuadas sin normas legales o reglamentarias que las autoricen"*.

Por otra parte, el art. 25° del Código Tributario Provincial dice: *"Están solidariamente obligadas aquellas personas respecto de las cuales se verifique el mismo hecho imponible. En los demás casos la solidaridad debe ser establecida expresamente por la ley. Los efectos de la solidaridad son: (...) 2. El pago efectuado por uno de los deudores libera a los demás"*.

Existe solidaridad tributaria cuando la ley prevé que dos o más sujetos pasivos quedan obligados al cumplimiento total de la misma prestación a través de vínculos autónomos, dando lugar a que el Fisco puede exigir indistintamente a cada uno de ellos la totalidad de la deuda.

Aquel que es responsable del ingreso del tributo, queda sometido a consecuencias de naturaleza patrimonial en caso de incumplimiento de sus deberes, mientras que puede ser dispensado de su obligación si acredita que el contribuyente principal ingresó la suma adeudada.

Para poder desligarse de la responsabilidad solidaria, el Agente debe acreditar que el proveedor ingresó el impuesto no retenido en su justa medida, lo cual implica desmostar:

- a) Que en los registros de ventas del proveedor al cual debió retener se encuentran debidamente incluidas las operaciones que integran la determinación efectuada.
- b) Que en la base imponible consignada en las declaraciones juradas del Impuesto sobre los Ingresos Brutos presentadas por el proveedor

mencionado precedentemente se encuentran incluidos los montos de las operaciones que fueron susceptibles de retención.

- c) Que los tributos correspondientes a las Declaraciones Juradas mencionadas fueron ingresados por el obligado principal.

Se observa en autos, que el apelante endilga a la Autoridad de Aplicación la previa verificación del ingreso del impuesto por parte de los proveedores a quienes no se habrían efectuado las correspondientes retenciones. Sin embargo, el Organismo Fiscal carece de la posibilidad de conocer si los montos de la operaciones sujetas a retención integran la base imponible de las declaraciones juradas presentadas por el contribuyente principal, ya que 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.

Si bien el Organismo Fiscal cuenta con un sistema que permite verificar la presentación y pago de las declaraciones juradas por parte de los sujetos pasibles, dicha información solo consigna importes globales, lo cual impide que el Fisco pueda conocer con certeza si los montos de las operaciones sujetas a retención integran la base imponible de las citadas declaraciones juradas, como así la efectiva cancelación del impuesto.

El contribuyente tuvo en caso de autos la oportunidad de ofrecer y producir la prueba que considerare oportuna a los fines de demostrar que los contribuyentes a título personal ingresaron el tributo, situación que no logró acreditar, ante lo cual corresponde rechazar el planteo efectuado en este caso.

**IV.c.-** En relación al agravio efectuado por el apelante bajo el título "*ERRORES EN LA LIQUIDACIÓN PRACTICADA POR LA DGR*", aduciendo que el Fisco provincial habría ignorado la información obrante en los Formularios CM-05 respecto a los contribuyentes "CARRIQUIRIBORDE Y SCHAMUN SH" y "PERALTA RAFAEL ALFREDO" a los fines de determinar correctamente la incidencia respecto a las operaciones con ellos efectuadas en relación a la jurisdicción de Tucumán, corresponde manifestar que respecto al sujeto "CARRIQUIRIBORDE Y SCHAMUN SH", conforme se evidencia del análisis efectuado de la documentación obrante en el expediente de marras, la D.G.R.

Dr. JOSE ALBERTO LEON  
PRESIDENTE  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

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

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

procedió en la etapa apelatoria a efectuar los ajustes correspondientes, detrayendo de la deuda reclamada las operaciones relacionadas con el mencionado sujeto.

Por otra parte, respecto al sujeto "PERALTA RAFAEL ALFREDO", resulta menester expresar que en la documentación aportada por el apelante no están correctamente especificados los coeficientes relativos a cada una de las jurisdicciones que se encuentran dadas de alta por el mismo, ante lo cual no resulta factible realizar ajustes a la deuda determinada.

Por lo expuesto, considero que corresponde HACER LUGAR PARCIALMENTE al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente UNILEVER DE ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-50109269-6, contra la Resolución N° D 616-18, de fecha 26/11/2018, emitida por la Dirección General de Rentas, respecto a las operaciones celebradas con el sujeto "CARRIQUIRIBORDE Y SCHAMUN SH", por el monto de \$ 3.930,45 (pesos tres mil novecientos treinta con 45/100). En consecuencia, confirmar la deuda reclamada mediante planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3454-2017 -ACTA DE DEUDA N°: A 3454-2017 – ETAPA RECURSIVA" por el monto de \$ 998.518,11 (pesos novecientos noventa y ocho mil quinientos dieciocho con 11/100) y planilla denominada "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS - ACTA DE DEUDA N° A 3454-2017 - ETAPA RECURSIVA".

El señor vocal **C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez** comparte los fundamentos expuestos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa y vota en igual sentido.

El señor vocal **Dr. José Alberto León** hace suyos los fundamentos vertidos por el vocal Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa, y vota en idéntico sentido.

Visto el resultado del presente Acuerdo,



**EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACIÓN**

**RESUELVE:**


**1.- HACER LUGAR PARCIALMENTE** al recurso de apelación interpuesto por el contribuyente UNILEVER DE ARGENTINA S.A., CUIT N° 30-50109269-6 contra la Resolución N° D 616-18, de fecha 26/11/2018, emitida por la Dirección General de Rentas, respecto a las operaciones celebradas con el sujeto "CARRIQUIRIBORDE Y SCHAMUN SH", por el monto de \$ 3.930,45 (pesos tres mil novecientos treinta con 45/100). En consecuencia, confirmar la deuda reclamada mediante planilla denominada "PLANILLA DETERMINATIVA N°: PD 3454-2017 - ACTA DE DEUDA N°: A 3454-2017 – ETAPA RECURSIVA" por el monto de \$ 998.518,11 (pesos novecientos noventa y ocho mil quinientos dieciocho con 11/100) y planilla denominada "PLANILLA ANEXA DE INTERESES RESARCITORIOS - ACTA DE DEUDA N° A 3454-2017 - ETAPA RECURSIVA".

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

**HACER SABER**  
S.S.

  
DR. JOSÉ ALBERTO LEÓN  
VOCAL PRESIDENTE

  
CP.N. JORGE G. JIMÉNEZ  
VOCAL

  
DR. JORGE E. POSSE PONESSA  
VOCAL

**ANTE MÍ**

  
Dr. JAVIER CRISTÓBAL AMUCHASTEGUI  
SECRETARIO GENERAL  
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION