

SENTENCIA N° 104/2024

Expte. N° 441/926-2023

En la Ciudad de San Miguel de Tucumán, Provincia de Tucumán, a los 20 días del mes de AGOSTO de 2024, reunidos los miembros del TRIBUNAL FISCAL DE APELACION DE LA PROVINCIA DE TUCUMAN, el Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa (Vocal Presidente), C.P.N. Jorge Gustavo Jiménez (Vocal) y Dr. José Alberto León (Vocal), a fin de resolver la causa caratulada: "ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. S/ RECURSO DE APELACION, Expte. N° 441/926-2023(Expte. N° 36.969/376-D-2018-DGR)" y;

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. Se presenta el Dr. Leandro Stok (fs.864-868), en su carácter de apoderado de la firma ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. e interpone Recurso de Apelación en contra de la Resolución N° D 416-20 de la Dirección General de Rentas de fecha 23.12.2020 obrante a fs.766-769 mediante la cual resuelve

1) RECHAZAR la impugnación efectuada por el contribuyente ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70234741-2 contra el Acta de Deuda N° A 589-2019 confeccionada en concepto del Impuesto sobre los Ingresos Brutos – Agente de Retención;

2) RECHAZAR el descargo interpuesto al Sumario N° M 589-2019 APLICAR una multa de \$ 5.480.426,11 (Pesos Cinco Millones Cuatrocientos Ochenta Mil Cuatrocientos Veintiséis con 11/100), equivalente al 50% del gravamen omitido en el Acta de Deuda N° A 589-2019, anticipos 01 a 12/2017 y 01 a 09/2018;

II. El contribuyente en su Recurso presentado el 23.08.2023 a fs. 864/868 realiza una exposición de los antecedentes y circunstancias fácticas que considera de relevancia a fin de describir los hechos. En general reitera los planteos esgrimidos en la impugnación.

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

Sostiene la *"La nulidad del ajuste"- "Falta de integración del procedimiento con los obligados principales"* manifestando que la misma Autoridad de Aplicación en la Resolución Apelada admitiría la postura por la cual el responsable por deuda ajena podría liberarse de su obligación en la medida que pruebe que el contribuyente directo realizó el pago del Impuesto sobre los Ingresos Brutos como obligado principal.

Agrega que la resolución contendría la aceptación de que la solidaridad no excluye la subsidiaridad y que en el expediente no existiría constancia de que hubo una integración de la relación jurídica tributaria ni una participación activa del contribuyente directo, ya que no existe ningún informe de la DGR sobre la existencia de algún tipo de reclamo realizado a los proveedores de Abastecedora del Norte SRL en su carácter de contribuyentes directos.

Expresa que la Autoridad de Aplicación no habría probado la existencia de la deuda reclamada, y tampoco integraría la determinación de oficio con el obligado principal. Por ello considera que debe determinarse la nulidad del procedimiento llevado a cabo por la DGR por intentar cobrar dos veces el impuesto.

Bajo el subpunto *"La prueba de que el principal obligado ingresó el gravamen"* plantea que por medio de los estados de cuenta de la DGR se podría verificar si los proveedores presentaron sus declaraciones juradas y en qué medida.

Insiste en que la DGR no habría realizado ningún tipo de labor destinada a verificar y/o constatar la existencia de deuda por parte de los principales obligados.

Con el título *"Omisión de la búsqueda de la verdad material"* el apelante cita textual lo expuesto en la resolución apelada *"... si bien este Organismo cuenta con un sistema en el cual se puede verificar la presentación y el pago de las DDJJ 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."*

Y Cuestiona: *" 1) si la DGR cuenta con las declaraciones juradas, debió, entonces, verificar si el proveedor adeudaba suma de dinero alguna. Si no adeudaba suma de dinero, es inadmisibles el ajuste practicado a un responsable"*

por deuda ajena por cuanto el sistema de la ley 5121 para el impuesto sobre los Ingresos Brutos consiste en la declaración y pago simultáneos sin necesidad de aprobación ulterior por parte del Fisco. 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.

Con esto tenemos que la presunción es 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.

2) Porque contiene un expreso reconocimiento de que la DGR 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. Efectuó un razonamiento insostenible desde todo punto de vista, porque consideró que la omisión de retención hace presumir una deuda del principal obligado, aún cuando éste hubiera presentado su declaración jurada."

En lo que respecta a la "Prescripción de la acción para aplicar la multa" afirma que la acción para aplicar la multa del artículo 85 por los anticipos 01 a 12/2017 y 01 a 09/2018 habría prescrito.

Finalmente ofrece prueba documental y la pericial contable; solicitando se haga lugar al recurso y se revoque la resolución apelada.

III. La Dirección General de Rentas, en fojas 1/10 del Expte. N° 441/926-2023, contesta traslado del recurso conforme lo establecido en el artículo 148 del Código Tributario Provincial.

En primer lugar, destaca que el planteo de "Nulidad del Ajuste" y "Falta de integración del procedimiento con los obligados principales" ya fue realizado y debidamente analizado en la Resolución N° D 416-2020.

Manifiesta que la actividad probatoria en contra de los actos dictados por el Fisco exige más que solo una discrepancia o negación, exige aportar pruebas concluyentes, lo que no sucedería en el presente caso.

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

Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

CPA. JORGE GUSTAVO JIMENEZ
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

Sostiene que debe determinarse si los obligados principales ingresaron o no el impuesto que les correspondía, transcribe los artículos 32, 25, 98 y 120 del CTP y cita jurisprudencia.

Remarca que la implementación del Régimen de Retención en la fuente tiene una doble finalidad, la recaudación anticipada de tributos y atenuar la evasión fiscal, revistiendo 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.

De acuerdo a lo establecido en el Artículo 6 de la RG N° 23/02 (DGR) expone que la retención debe practicarse en el momento del pago, lo cual resulta conocido por el agente, por ello considera que es el agente a quien le corresponde la demostración de que el sujeto pasible de retención tributó como obligado principal sobre esa operación.

Sostiene que si bien la DGR cuenta con un sistema en el que verifica la presentación y el pago de las declaraciones juradas de Ingresos Brutos de los sujetos pasibles, sólo verifica importes globales, razón por la cual no constituye prueba suficiente para el Fisco.

En lo que respecta al informe sobre si la Autoridad de Aplicación realizó ajustes a los sujetos incluidos en la determinación, manifiesta que *“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 declaración jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos de este contribuyente”*. Por ello no se efectuaron ajustes en éste punto.

Con relación al planteo sobre “Omisión de la búsqueda de la verdad material” la DGR considera que no es correcto el mismo debido a que aplicó todos los procedimientos a su alcance, prueba irrefutable de ello es el análisis efectuado de la documental presentada.

Ante el planteo de “Prescripción de la acción para aplicar multa” sostiene que la prescripción de la acción para aplicar multas y hacerlas efectivas está

expresamente legislada en el Código Tributario Provincial y las normas del Derecho Penal no deben aplicarse en el presente caso.

Concluye que por ello la cuestión bajo examen debe dirimirse a la luz de las disposiciones del CTP y no resulta aplicable el artículo 62 del Código Penal como pretende el demandado. Realiza el análisis de la prescripción de acuerdo a lo establecido en el Artículo 54, 56 y 61 del Código Tributario Provincial.

Remarca que existen infracciones cometidas con anterioridad que interrumpen el plazo de la prescripción de acuerdo al informe obrante en fs.878 del Expte Administrativo.

Con relación a la prueba aclara que el proceso fue abierto a prueba en la etapa impugnatoria sin que el recurrente haya producido la misma.

Finaliza sosteniendo que corresponde NO HACER LUGAR al recurso de apelación interpuesto contra la Resolución N° D 416-20 de fecha 23.12.2020.

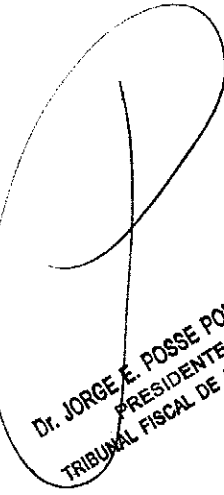
IV. A fojas 16/17 del Expte. N° 441/926-2023 obra la Sentencia Interlocutoria N° 5/2024 de fecha 06.02.2024, en donde se tiene por presentado en tiempo y forma el recurso, se abre la causa a prueba de la manera en que fue propuesta

Con fecha 29.04.2024 se dejó constancia de que la prueba ofrecida no fue producida, por lo que se da por concluido el plazo probatorio y se determina que los autos pasen a resolver el fondo (fs.21).

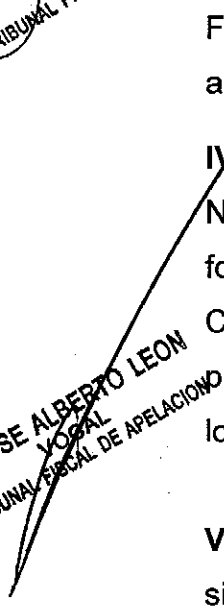
V. Entrando al tratamiento de la cuestión sometida a debate corresponde resolver si la Resolución N° D 416/20 de fecha 23.12.2020, resulta ajustada a derecho.

De la lectura del expediente bajo análisis, se observa que las presentes actuaciones se inician con un proceso de fiscalización llevado a cabo por el Organismo Fiscal provincial en relación al desenvolvimiento del contribuyente ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. en su carácter de agente de retención.

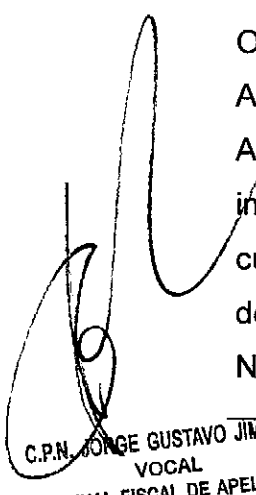
A raíz de dicho proceso de verificación, la D.G.R. determinó diferencias de impuesto a ingresar a favor del Fisco por los períodos 01/2017 a 09/2018, las cuales fueron plasmadas en Acta de Deuda N° A 589-2019 obrante a fs. 644-664 del expediente administrativo, conforme "PLANILLA ANEXA ACTA DE DEUDA N°: A 589-2019".



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

A fs. 667-670 el apelante presentó impugnación, asimismo adjuntó prueba documental, ofreció prueba informativa consistente en pedidos de informes a la D.G.R. y también ofreció prueba pericial contable.

Conforme consta a fs. 691-692, la Autoridad de Aplicación dispuso la apertura a prueba de la causa, receptando la prueba documental aportada por el agente y la prueba informativa y pericial contable ofrecidas, lo cual fuera notificado el día 19.05.2020 según Cedula de Notificación de fs.693.

Se puede observar que el Apelante no produjo la prueba ofrecida, en virtud de lo cual la Autoridad de Aplicación procedió con el dictado de la Resolución N° D416-20 del 23.12.2020.

Dicho acto administrativo fue notificado a la firma con fecha 02.08.2023, y es en contra de dicha resolución que el agente interpone su recurso de apelación.

Ahora bien, como cuestión preliminar, es importante mencionar que los planteos realizados en la etapa recursiva son en esencia una reiteración de los realizados en oportunidad de efectuar la impugnación.

Entrando a tratar la Apelación realizada por el Agente, específicamente en lo que respecta al planteo que realiza sobre la improcedencia del ajuste por *"Falta de integración al procedimiento de los obligados directos"* del Impuesto, es necesario resaltar que la determinación impositiva surge por la implementación del Régimen de Retención en la fuente, que tiene la finalidad de la recaudación anticipada de tributos por parte del Organismo Fiscal y evitar o atenuar la evasión fiscal por parte del sujeto pasible, revistiendo para el mismo el carácter de impuesto ingresado que puede ser computado como pago a cuenta de la obligación final por las operaciones por las que deberá tributar el gravamen.

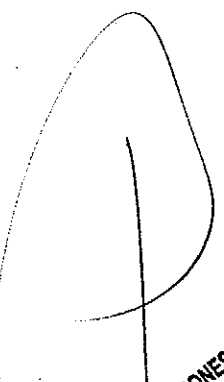
No obstante ello, en aquellas operaciones de pago en las cuales el agente omitió retener en la fuente, pero el sujeto pasivo del tributo si cumplió con su obligación de presentar la DDJJ del Impuesto sobre los Ingresos Brutos e ingresó el gravamen por todas las operaciones comerciales en discusión, resultando así que las mismas se encuentran incluidas en la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos del Contribuyente directo; no podría exigirse al Agente con posterioridad a tal circunstancia el ingreso de suma de capital alguna, ya que la obligación se encontraría cumplida por parte del sujeto pasible de retención.

Asimismo, es necesario entender la materialidad del hecho de poder verificar si una operación sujeta a retención por parte del Agente ha tributado el impuesto correspondiente en cabeza del obligado principal, ya que para el sujeto pasible representa un ingreso directo por sus ventas, locaciones y/o prestaciones de servicios; entonces es importante determinar si dicha operación se encuentra reflejada en los ingresos del período correspondiente, por el cual el contribuyente (el proveedor en éste caso), presentó su respectiva Declaración Jurada del Impuesto sobre los Ingresos Brutos y pagó el impuesto resultante.

Es por ello que; conforme lo establecido en el artículo 6 de la RG (DGR) N° 23/02 sus modificatorias y complementarias, la retención debe practicarse al momento de efectuarse el pago, situación solo conocida por el agente, como así también conoce el momento en el que se realizó la compra, locación y/o prestación de servicio; 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 el Agente 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 comprobaría el ingreso del tributo en cabeza de quien se verifica el hecho imponible.

En virtud de lo expuesto, podemos observar a lo largo del procedimiento administrativo, que el Agente no demostró de forma cierta que los proveedores de ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. hayan incluido sus operaciones de venta en el armado de la base imponible del Impuesto sobre los Ingresos Brutos. En la prueba informativa oficiada a la Dirección General de Rentas en la Etapa Impugnatoria, ésta analizó los estados de cuentas de los proveedores donde puede observar la presentación y pago de las declaraciones juradas de los mismos en el caso de que así fuera; pero esta información no permite demostrar el ingreso del impuesto correspondiente de la operación sujeta a retención debido a que es imposible su individualización. Es por ello que el Agente no queda liberado de su responsabilidad solidaria respecto de las retenciones omitidas de practicar o practicadas en defecto.

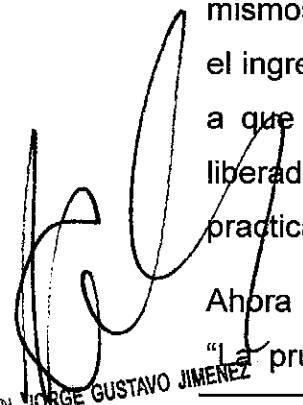
Ahora bien, se puede observar que el contribuyente realiza planteos tales como "La prueba de que el obligado principal ingresó el gravamen", "Omisión de la



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



Dr. JOSE ALBERTO LEON
VOCAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION



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

búsqueda de la verdad material” “Improcedencia del ajuste”, “La prueba de imposible cumplimiento”; lo que deja entrever que el Apelante pretende, con la información sobre la presentación y pago de las declaraciones juradas de los proveedores, sea la DGR quien determine el cumplimiento de sus obligaciones como Agente de Retención.

Ello es totalmente erróneo, ya 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 a retención) está incluida y declarada la operación que fue susceptible de la retención no practicada y por ende, si el tributo correspondiente a la misma fue satisfecho e ingresado por el sujeto pasivo de la obligación tributaria, es decir, el propio proveedor.

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

Asimismo, es importante recordar que la norma general que rige la carga de la prueba en materia tributaria, es el segundo párrafo del art.120 del CTP que establece *“Los actos y resoluciones de la Administración Pública se presumen verídicos y válidos; su impugnación deberá ser expresa y la carga de la prueba corresponde al impugnante”*.

La presente determinación impositiva fue realizada partiendo del listado de órdenes de pagos aportados por el Agente en la etapa fiscalizadora y las operaciones declaradas por el agente, tal como se puede observar en el fundamento del Acta de Deuda.

En oportunidad de la Apelación, el Agente solicita nuevamente la apertura a prueba pericial contable, por ello éste Tribunal en búsqueda de la verdad material abrió el procedimiento a prueba y se ordenó la producción de la prueba pericial contable no producida en la etapa anterior.

Pero, tal como se puede observar en el proveído de fecha 29.04.2024, se dejó constancia que habiendo concluido el plazo probatorio, el Apelante una vez más no produjo la misma. En virtud de ello, considero que es improcedente el planteo

del recurrente respecto de "Omisión de la búsqueda de la verdad material" fundamentalmente.

En lo que respecta a la "Prescripción de las multas", el apelante sostiene que en el presente caso debe aplicarse el Artículo 62 del Código Penal. Al respecto corresponde manifestar que el art. 54 CTP con vigencia al momento de la comisión de las infracciones objeto de la litis establece "Las acciones y poderes de la Autoridad de Aplicación para determinar y exigir el pago de las obligaciones tributarias y sus accesorios regidos por este Código, y para aplicar y hacer efectivas las multas y clausuras en él previstas, prescriben por el transcurso de cinco (5) años".-

No existe pronunciamiento alguno del Superior Tribunal de la Nación o de la Provincia que declare la inconstitucionalidad de la norma citada, por lo que este Tribunal se encuentra limitado en su jurisdicción por el art. 161 CTP. Dicha norma solo autoriza la declaración de inconstitucionalidad de las normas tributarias cuando exista jurisprudencia en tal sentido, emanada de los mencionados órganos judiciales; situación que no se presenta en el presente caso.-

Por lo expuesto, no se hace lugar al agravio, confirmando la multa impuesta por la resolución apelada.

Finalmente, por lo expuesto considero corresponde:

NO HACER LUGAR al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70234741-2** contra la **Resolución N° D 416-20** emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 23.12.2020 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

Así lo propongo.

El Dr. Jorge Esteban Posse Ponessa dijo:

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

El Dr. José Alberto León dijo:

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

Por ello, y existiendo mayoría de votos suficientes para el dictado de la presente

EL TRIBUNAL FISCAL DE APELACION

RESUELVE:

1) **NO HACER LUGAR** al Recurso de Apelación interpuesto por la firma **ABASTECEDORA DEL NORTE S.R.L. C.U.I.T. N° 30-70234741-2** contra la **Resolución N° D 416-20** emitida por la Dirección General de Rentas en fecha 23.12.2020 y en consecuencia, **CONFIRMAR** la misma en todos sus términos.

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

M.V.G.

HACER SABER


DR. JOSE ALBERTO LEÓN
VOCAL


C.P.N. JORGE G. JIMENEZ
VOCAL


DR. JORGE E. POSSE PONESSA
VOCAL PRESIDENTE

ANTE MI


Dr. JAVIER CRISTOBAL MUCHASTEGUI
SECRETARIO GENERAL
TRIBUNAL FISCAL DE APELACION